



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND

INTERNATIONAL TAXATION OF DIVIDENDS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Martina Nedomová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Martina Nedomová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok: 2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Mezinárodní zdaňování dividend

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy řešení

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

– analýza právní úpravy a judikatury

– systém mezinárodního zdaňování dividend

Návrhy a doporučení

– návrh metodiky zdaňování dividend právnických osob se sídlem či místem vedení na území České republiky

– další návrhy a doporučení ve vztahu k jiným povinnostem ve vazbě na předmětnou kategorii příjmu

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem této diplomové práce je popsat, analyzovat a systematizovat právní úpravu mezinárodního zdaňování dividend u právnických osob a prezentovat metodický návod pro zdaňování této kategorie příjmů .

Základní literární prameny:

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., akt. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4., akt. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 6., akt. a přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-8-7201-925-0.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá problematikou zdaňování dividend z pohledu právnických osob. S přihlédnutím k šíři tématu je práce zaměřena na zdaňování dividend, které plynou právnické osobě se sídlem či místem vedení na území České republiky. Specifikuje právní úpravu týkající se problematiky, a to jak mezinárodní, unijní, tak i vnitrostátní. Zjištěné poznatky jsou aplikovány na komplexním modelovém příkladu, který mimo postupu zdaňování dividend stanovuje i účetní pohled na problematiku.

Abstract

This diploma thesis deals with the issue of taxation of dividends from the point of view of legal entities. Taking into account the breadth of the topic, the work is focused on the taxation of dividends, which are due to a legal entity having its registered office or place of management in the territory of the Czech Republic. It specifies the legal provisions on the issue, both international, EU and national. The findings are applied to a complex model example that sets out the accounting view of the issue beyond the process of dividend taxation.

Klíčová slova

dividenda, akciová společnost, rezident, daň, mezinárodní zdanění, zamezení dvojího zdanění

Key words

dividend, joint-stock company, resident, tax, international taxation, elimination of double taxation

Bibliografická citace

NEDOMOVÁ, M. *Mezinárodní zdaňování dividend*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 113 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. května 2018

.....

podpis autora

Poděkování

Chtěla bych poděkovat vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení, pomoc a rady při zpracování této práce. Poděkování patří také mé rodině a blízkým přátelům za podporu a důvěru během celého mého studia.

Obsah

ÚVOD.....	11
CÍLE PRÁCE A METODIKA ZPRACOVÁNÍ.....	13
1 ZÁKLADNÍ TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	16
1.1 Vymezení základních relevantních pojmů	16
1.1.1 Právnícká osoba a obchodní korporace	16
1.1.2 Akciová společnost.....	17
1.1.3 Mateřská společnost.....	17
1.1.4 Dceřiná společnost.....	18
1.1.5 Dividenda.....	19
1.2 Základní pojmy mezinárodního zdanění.....	20
1.2.1 Daňový rezident a nerezident	20
1.2.2 Místo vedení	21
1.2.3 Aktivní a pasivní příjmy	22
1.2.4 Skutečný vlastník příjmů	22
1.2.5 Plátce daně	23
1.3 Vznik dvojího zdanění a metody jeho vyloučení.....	24
1.3.1 Vznik dvojího zdanění.....	24
1.3.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění.....	25
1.3.3 Metody vyloučení dvojího zdanění.....	27
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ.....	31
2.1 Vzájemné vztahy právních úprav	31
2.1.1 Vztah mezinárodního práva s právem vnitrostátním	31
2.1.2 Vztah unijního práva s právem vnitrostátním.....	31
2.1.3 Vztah unijního práva s právem mezinárodním	32

2.2	Mezinárodní právní úprava	32
2.2.1	Typy mezinárodních smluv	33
2.2.2	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	33
2.3	Unijní právní úprava	35
2.3.1	Primární právo	35
2.3.2	Sekundární právo	36
2.3.3	Smlouvy uzavřené s třetími státy.....	39
2.3.4	Judikatura Evropského soudního dvora.....	40
2.4	Tuzemská právní úprava	40
3	ANALÝZA PRÁVNÍCH ÚPRAV MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND.....	42
3.1	Mezinárodní právní úprava zdaňování dividend.....	42
3.1.1	Pojem dividendy v chápání mezinárodních smluv	42
3.1.2	Zdanění dividend dle Modelové smlouvy OECD.....	43
3.1.3	Interpretace článku 10 Modelové smlouvy v právní úpravě ČR	45
3.1.4	Shrnutí.....	48
3.2	Unijní právní úprava zdaňování dividend.....	48
3.2.1	Směrnice Rady 2011/96/EU	48
3.2.2	Implementace Směrnice Rady do právní úpravy ČR.....	52
3.2.3	Judikatura Soudního dvora Evropské unie	54
3.2.4	Shrnutí.....	57
3.3	Využití mezinárodní a unijní právní úpravy v oblasti daňového plánování	59
3.3.1	Treaty shopping	59
3.3.2	Directive shopping.....	60
3.4	Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňové povinnosti v oblasti zdaňování dividend	61

3.4.1	BEPS v oblasti zdaňování dividend.....	62
4	MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	68
4.1	Mezinárodní úroveň zdanění dividend.....	70
4.2	Unijní úroveň zdanění dividend.....	71
4.3	Zdanění dividend v rámci České republiky	72
4.4	Shrnutí.....	75
5	Zdanění dividend jako příjmu rezidenta České republiky.....	77
5.1	Postup zdaňování dividend	78
5.1.1	Zdaňování dividend v případě osvobození.....	80
5.1.2	Zdanění dividend v případě smluvního státu.....	80
5.1.3	Zdaňování dividend v případě nesmluvního státu	81
5.1.4	Modelový příklad.....	82
5.2	Shrnutí.....	98
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	103
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	110
	SEZNAM TABULEK	111
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	112
	SEZNAM PŘÍLOH.....	113

ÚVOD

Vývoj světové ekonomiky, vzájemné propojování hospodářských systémů a otevírání či úplné odstraňování hranic mezi státy si vyžaduje spolupráci v oblasti mezinárodních vztahů. Nejedná se pouze o spolupráci mezi členskými státy Evropské unie, která vede k naplnění hlavní podstaty Evropské unie, tedy jednotnému vnitřnímu trhu, volnému pohybu osob, služeb, zboží i kapitálu, ale veškerými zeměmi světa.

Společnosti hledají nové příležitosti na světových trzích především z důvodů optimalizace kapitálové struktury. Je tedy důležité, aby státy kooperovaly v oblastech upravujících mezinárodní obchod, což úzce souvisí s mezinárodním zdaňováním příjmů. Státy tedy vzájemně uzavírají dohody a smlouvy pomocí kterých se snaží podpořit mezinárodní obchod. Mezi tyto lze zařadit například smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Jednou z oblastí, ve které se státy snaží kooperovat je i zdaňování dividend. Tato diplomová práce je však zaměřena pouze na část zmiňované problematiky, neboť celé téma je velmi rozsáhlé. Oblast, na kterou se práce zaměřuje představuje mezinárodní zdaňování dividend plynoucích právnickým osobám se sídlem či místem vedení v České republice od jiných subjektů, a to jak ze smluvních, tak nesmluvních států.

Tato diplomová práce je rozdělena do několika částí. Základními jsou části zabývající se teoretickými východisky práce, analýzou právních úprav týkajících se dané problematiky a metodikou mezinárodního zdaňování dividend.

První část práce se věnuje základním pojmům souvisejícím s pojmem dividend a mezinárodním zdaňováním příjmů. Představen je i způsob vzniku dvojího zdanění a způsobů jeho řešení.

Druhá část práce se věnuje oblasti právní úpravy související s danou problematikou. Je zaměřena jak na unijní, mezinárodní tak i tuzemskou právní úpravu. Nastíněny jsou i jejich vzájemné vztahy. Právní úprava je rozebírána ve znění platném k 1.1. 2018.

V následující části jsou zmiňované právní úpravy rozebírány v kontextu zdaňování dividend pro situace, kdy Česká republika představuje stát residence. V souvislosti

s daným tématem je zmíněna i oblast mezinárodních iniciativ v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

Poslední část práce je věnována metodice mezinárodního zdaňování dividend. Skýtá postupy a pravidla, kterých lze využít při mezinárodním zdaňování dividend v oblasti, na kterou je diplomová práce zaměřena. Tyto pravidla a postupy jsou prezentovány na komplexním modelovém příkladu.

CÍLE PRÁCE A METODIKA ZPRACOVÁNÍ

Cíle práce

Cílem této diplomové práce je popsat, analyzovat a systematizovat mezinárodní právní úpravu týkající se oblasti dividend z pohledu právnických osob a navrhnout možné postupy jejich zdaňování. S ohledem na to, že pojem dividendy je chápán dle mezinárodních právních úprav v širší tématu, je práce zaměřena pouze na jejich část. Jedná se o problematiku zdaňování dividend plynoucích právnickým osobám se sídlem či místem vedení na území České republiky ve smyslu podílu na zisku jiných společností.

Mezi dílčí cíle lze zařadit popis a analýzu právní úpravy upravující problematiku zdaňování dividend, a to jak z pohledu tuzemského, mezinárodního tak unijního práva a aplikaci východisek metodiky na komplexním modelovém příkladu z pozice České republiky jako státu rezidence.

Metodika zpracování

Pro naplnění cílů práce je třeba zvolit vhodné metody jejího zpracování. V této práci je využita metoda analýzy, syntézy, abstrakce, modelování, komparace a metoda indukce.

Analýza představuje proces, při kterém dochází k rozložení zkoumaného jevu na dílčí části a následně k rozboru jejich vlastností a vztahů. Metoda umožňuje odhalovat vlastnosti procesů, jejich stavbu a etapy vývoje a v neposlední řadě oddělit podstatné od nepodstatného a odlišovat nahodilé vztahy od trvalých. Jejím cílem je prezentovat věrný popis jevu, přičemž by údaje neměly být ovlivněny badatelem¹.

Syntéza je proces skládání částí v celek. Jedná se o činnost, při které dochází k odhalování nových vztahů a zákonitostí jevu. Tato metoda tvoří základ pro správná rozhodnutí.

¹ RADVÁKOVÁ, Věra a Tomáš SIGMUND. *Základy odborné práce*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. s. 39. ISBN 978-80-245-2162-6.

Metodu analýzy a syntézy nelze chápat odděleně, neboť je důležité daný jev nejprve rozebrat na menší složky a následně sestavit v celek².

V této práci je metoda analýzy využita při získávání a zpravování informačních zdrojů, tedy literatury a právních úprav, které se týkají problematiky mezinárodního zdaňování dividend. Na základě metody syntézy je sestavena metodika mezinárodního zdaňování dividend, tedy propojení prvků problematiky v celek a utvoření podrobného návodu řešení.

Dalším metodou využitou pro zpracování práce je metoda abstrakce. Jedná se o proces, ve kterém dochází k oddělování nepodstatných vlastností prvků od vlastností obecných a podstatných. Napomáhá tedy zjistit, jaké jsou obecné vlastnosti jevu a jaká je jeho podstata³. Tato metoda je využita pro stanovení základních charakteristik dané problematiky, tedy stanovení základních pojmů a obecných východisek.

Metoda komparace, srovnávání, umožňuje stanovit shodné a rozdílné vlastnosti jevů. Existuje dvojí způsob komparace jevů. Prvním je srovnávání v rovině postupů a úvah, tedy srovnávání názorů, ověřování a zdůvodňování vlastních výsledků. Druhým je srovnávání jako nástroj měření, zjišťování a hodnocení dosazených výsledků⁴. V práci je využito této metody pro srovnávání právních úprav dopadajících na oblast zdaňování dividend.

Metoda indukce představuje postup od zvláštních, jednotlivých případů k obecnému. Sběr dat se využívá pro zjištění několika pohledů na danou problematiku a stanovení hypotéz, které jsou následně testovány. Indukce se objevuje všude tam, kde hledáme odpověď na otázku „Proč to tak je?“⁵. Metoda je využita pro zobecnění dané problematiky.

² RADVÁKOVÁ, Věra a Tomáš SIGMUND. *Základy odborné práce*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. s. 40. ISBN 978-80-245-2162-6.

³ ŠIROKÝ, Jan a Tomáš SIGMUND. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. s. 32. ISBN 978-80-251-3510-5.

⁴ Tamtéž, s. 32-33.

⁵ RADVÁKOVÁ, Věra a Tomáš SIGMUND. *Základy odborné práce*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. s. 40. ISBN 978-80-245-2162-6.

Dedukce je proces, který zkoumá, zda vyslovená hypotéza vysvětluje zkoumaný jev. Vycházíme tedy ze známých a obecně platných závěrů, které se aplikují na jednotlivé případy⁶. Díky metodě dedukce je možné ověřovat stanovená teoretická východiska mezinárodního zdaňování dividend v praxi.

Poslední použitou metodou je modelování, díky kterému lze na základě formulování problému vytvořit a zkoumat model, který přeměňuje výzkum zpět v realitu⁷. Této metody je využito při sestavování modelového příkladu.

⁶ RADVÁKOVÁ, Věra a Tomáš SIGMUND. *Základy odborné práce*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. s. 40. ISBN 978-80-245-2162-6.

⁷ ŠIROKÝ, Jan a Tomáš SIGMUND. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. s. 33. ISBN 978-80-251-3510-5.

1 ZÁKLADNÍ TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Tato kapitola diplomové práce uvádí základní pojmy související s problematikou zdaňování dividend. Představuje pojmy, se kterými je v práci dále pracováno, jako jsou například dividendy, mateřská či dceřiná společnost. Nedílnou součástí je i oblast, která se věnuje představení základních pojmů oblasti zdaňování s přihlédnutím na mezinárodní prvek. Mezi tyto lze zařadit pojmy jako daňový rezident, daňová povinnost či pasivní a aktivní příjmy. V závěrečné části kapitoly jsou uvedeny způsoby vzniku dvojího zdanění a vysvětleny metody jeho vyloučení.

1.1 Vymezení základních relevantních pojmů

Kvůli neustálému vývoji, změnám a odlišnostem v chápání základních pojmů dané problematiky je třeba stanovit jejich definice.

1.1.1 Právní osoba a obchodní korporace

Dle občanského zákoníku se za právnickou osobu považuje „organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná.“⁸ Právní osobnost představuje způsobilost mít práva a povinnosti v mezích právního řádu⁹. Za právnickou osobu lze tedy považovat jakoukoli osobu jinou než fyzickou, která může mít určitá práva a povinnosti, která se slučují s její právní povahou¹⁰.

Právnická osoba vzniká dnem, kdy je zapsána do obchodního rejstříku. Založena může být soukromoprávním jednáním¹¹ či zřízena veřejnoprávním rozhodnutím^{12, 13}.

⁸ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012, ve znění pozdějších předpisů, § 20.

⁹ Tamtéž. § 15.

¹⁰ ČOUKOVÁ, Pěva a Tomáš SIGMUND. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Bohuňovice: Oswald, 2015. s. 18. ISBN 978-80-905690-8-9.

¹¹ Jedná se o obchodní společnosti, spolky, ostatní korporace, nadace, nadační fondy ústavy.

¹² Jedná se například o obce, kraje, státní příspěvkové organizace, státní podniky, a jiné.

¹³ ČOUKOVÁ, Pěva a Tomáš SIGMUND. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Bohuňovice: Oswald, 2015. s. 18-19. ISBN 978-80-905690-8-9.

Obchodní korporace představují druh právnické osoby, kterou tvoří obchodní společnosti a družstva. Obchodní společnosti lze dále členit na osobní, kapitálové společnosti, evropské společnosti a evropská hospodářská zájmová sdružení¹⁴. Pro účely této diplomové práce je dále věnována pozornost pouze jedné z kapitálových společností, a to společnosti akciové.

1.1.2 Akciová společnost

„Akciovou společností je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií“¹⁵, přičemž akcie představuje cenný papír, k němuž se váží práva akcionáře podílet se na jejím řízení, zisku a likvidačním zůstatku. Společnost ručí za závazky celým svým majetkem, jednotlivý akcionáři však za závazky společnosti neručí¹⁶.

Základní kapitál akciové společnosti je stanoven alespoň ve výši 2 000 000 Kč či 80 000 EUR, přičemž založení lze provést pouze bez veřejné nabídky akcií¹⁷.

1.1.3 Mateřská společnost

Mateřskou společností je často nazývána holdingová společnost, tedy společnost, která drží velký počet akcií jiné společnosti a tím ji ovládá. K ovládání mateřské společnosti často stačí vlastnit menší část akcií než celých 100 %. Pokud je kapitál společnosti rozdroben na velmi malé části, může se mateřskou společností stát i společnost, která vlastní méně jak 10% podíl¹⁸.

Vnitrostátní právní úprava oblasti daní z příjmů definuje mateřskou společnost v souvislosti se zdaňováním podílů na zisku jako obchodní korporaci, která je *„poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má některou z forem uvedených v předpisech*

¹⁴ Zákon 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ze dne 25. ledna 2012, ve znění pozdějších předpisů, § 1.

¹⁵ Tamtéž. § 243.

¹⁶ ČOUKOVÁ, Pěva a Tomáš SIGMUND. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Bohuňovice: Oswald, 2015. s. 34. ISBN 978-80-905690-8-9.

¹⁷ Tamtéž, s. 17.

¹⁸ SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. s. 84–85. ISBN 978-80-7400-274-8.

Evropské unie nebo formu družstva, svěřenský fond, rodinná fundace, obec, svazek obcí nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, pokud v jejich obchodním majetku je nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace.“¹⁹

Tato definice koresponduje s definicí mateřské společnosti, kterou určuje Směrnice Rady EU 2011/96/EU, přičemž Česká republika využila její článek 3 odstavec 2, který jí dává možnosti se odchýlit a stanovila dobu držby podílu na základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců²⁰.

1.1.4 Dceřiná společnost

Za dceřinou společnost lze označit společnost, která je ovládána. Jedná se však o samostatný právní subjekt, který je od mateřské společnosti právně a účetně oddělen²¹.

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p. p. lze, v souvislosti se zdaňováním podílů na zisku, za dceřinou společnost považovat obchodní korporaci „je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie nebo formu družstva, nebo obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl“²².

Definice dceřiné společnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů stejně jako tomu je u společnosti mateřské koresponduje s definicí určenou Směrnicí Rady EU²³.

¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 19.

²⁰ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve p.z.

²¹ SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. s. 85. ISBN 978-80-7400-274-8.

²² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 19.

²³ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve p.z.

1.1.5 Dividenda

Pojem dividenda pochází z anglického slova *dividend*. Tento pojem představuje část zisku, která je poskytnutá firmou pro akcionáře a rozdělena na základě jejich podílu na základním kapitálu společnosti. Dividendy lze chápat i jako rozdělování majetku nebo akcií akcionářům společnosti.²⁴ Pokud jsou chápány jako přerozdělování zisku, představují celou část zisku, která byla pro akcionáře vyčleněna. Dle české terminologie lze tento pojem chápat jako podíl na zisku akciové společnosti²⁵.

Dividendy lze členit podle různých kritérií, například podle druhu akcie, intervalu vyplácení nebo podoby vyplácené dividendy²⁶. Podrobnější analýza členění dividend nebude v diplomové práci provedena.

V mezinárodním pojetí se pod pojmem dividenda nerozumí pouze příjmy z akcií a podíly na zisku, ale například i příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku. Obecné pravidla obsahuje modelová smlouva OECD v článku 10. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se v obsahovém vymezení tohoto pojmu liší, proto je třeba věnovat pozornost analýze textu²⁷.

Tuzemská právní úprava taktéž neřadí, v oblasti zdaňování, pod pojem dividenda pouze podíly na zisku a příjmy z akcií. Dle § 22 odst. (1) písm. g) v bodech 3 a 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p. p. se pod pojem dividenda řadí i zisky vyplácené tichému společníkovi, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku či příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu. Za dividendy

²⁴ PRATT, Jamie. *Financial accounting in an economic context*. 8th ed. Hoboken, NJ: Wiley, c2011. s. 561. ISBN 978-0470-63529-2.

²⁵ RŮČKOVÁ, Petra a Michaela ROUBÍČKOVÁ. *Finanční management*. Praha: Grada, 2012. Finance (Grada). s. 221. ISBN 978-80-247-4047-8.

²⁶ Tamtéž.

²⁷ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 147. ISBN 978-80-7552-688-5.

je považován také rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou v případě transakcí mezi spojenými osobami²⁸.

1.2 Základní pojmy mezinárodního zdanění

Pro správné určení daňové povinnosti poplatníka v daném státě je třeba si nejprve nadefinovat základní pojmy mezinárodního zdaňování.

1.2.1 Daňový rezident a nerezident

Daňově-právní vztah k příslušnému státu vzniká daňovému subjektu z titulu bydliště, zdržování se na jeho území po určitou dobu, dosahování příjmů na jeho území či z majetku zde umístěného²⁹.

Daňový rezident je poplatník s neomezenou daňovou povinností k příslušnému státu. To znamená, že ke zdanění ve státě rezidence poplatník přiznává své celosvětové příjmy, tedy příjmy plynoucí jak z daného státu, tak ze zahraničí³⁰.

Daňový nerezident je naopak poplatník, jehož daňová povinnost je omezená vůči příslušnému státu. Ke zdanění v tomto státě tedy přiznává pouze příjmy, které mu plynou ze zdrojů na území tohoto státu či majetek zde umístěný³¹.

Ve vztahu v právnickým osobám jsou v České republice daňoví rezidenti definováni jako poplatníci s neomezenou daňovou povinností, kteří mají sídlo či místo vedení na jejím území. Daňoví nerezidenti jsou pak vymezeni negativně jako osoby s omezenou daňovou povinností, které nemají na území České republiky sídlo či je tak o nich stanoveno v mezinárodních smlouvách³².

²⁸ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 147-149. ISBN 978-80-7552-688-5.

²⁹ Tamtéž, 147.

³⁰ Tamtéž.

³¹ Tamtéž, s. 4.

³² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 17.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění definují dané pojmy v článku 4, kdy vesměs přebírají přesnou definici, kterou uvádí MS OECD. Modelová smlouva definuje daňového rezidenta smluvního státu jako „každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště či sídla, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho správní útvar nebo místní úřad. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v něm umístěného“³³.

V případě právnických osob je podle smluv o zamezení dvojího zdanění rozhodující skutečné místo vedení. Modelová smlouva v článku 4 odstavce 3 říká, že: „pokud je podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická osoba rezidentem obou smluvních států, považuje se pouze za rezidenta státu, v němž se nachází místo skutečného vedení“³⁴.

1.2.2 Místo vedení

Místo vedení lze definovat jako „místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejich představitelů (např. správní rady) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem“³⁵.

Tento pojem je jedním z kritérií, na základě kterých vzniká daňově-právní vztah mezi poplatníkem a státem a je určující pro vznik daňové rezidence. Je vždy chápán jako „hlavní“ místo vedení pro potřeby jej odlišit od „lokálních“ míst vedení, které jsou chápány ve smyslu daňových smluv jako stálé provozovny³⁶.

³³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-10-15].

³⁴ Tamtéž.

³⁵ Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. *Finanční zpravodaj*, č. 1, Praha: SEVT, 2001. ISSN 0322-9653.

³⁶ Tamtéž.

Lze tedy konstatovat, že společnost se může stát daňovým rezidentem příslušného státu, aniž by s ním měla formální vazby. Určující z pohledu vzniku daňově-právního vztahu je tedy místo, odkud je společnost řízena, kde jsou uskutečňována důležitá rozhodnutí.

1.2.3 Aktivní a pasivní příjmy

Pro potřeby mezinárodního zdaňování je praktické rozdělit příjmy na ty, které plynou z aktivní činnosti poplatníka a ty, které zpravidla souvisejí se zhodnocováním jeho majetku, kapitálu nebo duševního vlastnictví³⁷.

Aktivní příjmy jsou chápány jako příjmy, kterých poplatník dosahuje z produktivní činnosti při osobní účasti výkonem práce nebo při nakládání s majetkem. Je tedy podstatná osobní účast při tvorbě příjmu³⁸.

Pasivní příjmy pak představují pravidelné příjmy, k jejichž získání není třeba vynakládat práci ani zvýšené úsilí, není tedy potřeba aktivní účast poplatníka k jejich získávání a jeho fyzická přítomnost ve státě zdroje. Jedná se o dividendy, licenční poplatky a úroky či příjmy z pronájmu prostorů³⁹.

1.2.4 Skutečný vlastník příjmů

Pod pojmy příjemce daného typu příjmů a jeho skutečný vlastník nemusí být vždy chápána jedna a tatáž osoba. Příjemcem je osoba, které je příjem poukázán, nemusí z něj však mít reálný užitek. Skutečný vlastník naopak má reálný užitek z příjmu a také je povinen jej přiznat ke zdanění⁴⁰.

V souvislosti s mezinárodním zdaňováním příjmů se tento pojem nejčastěji používá pro zdanění pasivních příjmů, mezi které se řadí i dividendy. MS OECD ve svém článku 10

³⁷ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 17. ISBN 978-80-7552-688-5.

³⁸ Tamtéž.

³⁹ KOLEKTIV FINANČNÍCH PORADCŮ PARTNERS. *Jak ovládnout své peníze: finanční plánování pro každého*. Brno: BizBooks, 2013. Partners (BizBooks). s. 210. ISBN 978-80-265-0127-5.

⁴⁰ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 14. ISBN 978-80-7552-688-5.

odstavci 2 uvádí: „*Nicméně, dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu mohou být zdaněny také v tomto státě podle jeho práva, ale pokud je skutečný vlastník dividendy rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne: ...*“⁴¹.

ZDP pojem skutečný vlastník vymezuje v § 19 odst. 6, kde uvádí: „*Příjemce podílu na zisku, příjmů z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu*“⁴². V souvislosti v dividendami dále přisuzuje osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) pokud je příjemce plynoucího příjmu současně i skutečný vlastník příslušného podílu⁴³.

1.2.5 Plátce daně

Plátcem daně je osoba, která vyplácí zdanitelný příjem, přičemž daň z něj sráží pod vlastní majetkovou zodpovědností. Odpovídá za správné uplatnění tuzemské legislativy i smluv o zamezení dvojího zdanění při určování výše srážkové daně, záloh či zajištění daně⁴⁴.

Řada zemí nezatěžuje plátce odpovědností za správně stanovenou výši srážkové daně z pasivních příjmů podle smluv o zamezení dvojího zdanění. Požadují, aby plátcí srazili daň podle vnitrostátních pravidel a poplatníkovi pak umožňují vyžádat si u finančních orgánů vyrovnání. Jedná se o aplikaci jednoho ze systémů mezinárodního zdaňování, systému refundačního⁴⁵.

⁴¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-10-15].

⁴² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů

⁴³ Tamtéž, § 19.

⁴⁴ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 17. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁴⁵ Tamtéž.

1.3 Vznik dvojího zdanění a metody jeho vyloučení

Každý stát má stanoveny daňové povinnosti svých poplatníků v návaznosti na cíle hospodářské politiky a potřebu státního rozpočtu. Daňové systémy jednotlivých států se tedy liší například ve struktuře, výběru, spravování daní i jejich velikosti. Je tedy důležité řešit daňové vztahy mezi jednotlivými státy na mezinárodní úrovni, aby nedocházelo ke kolizím⁴⁶.

1.3.1 Vznik dvojího zdanění

Dvojí zdanění nastává, pokud je jeden předmět daně vícenásobně podroben stejné nebo obdobné dani. Nejedná se však o případ, kdy je transakce zatížena dvěma různými daněmi. Příkladem takového zdanění je v České republice nabytí nemovitých věcí, které je zatíženo daní z nabytí nemovitých věcí a následně i daní z příjmů u kupujícího⁴⁷.

Dvojí zdanění může být členěno na vnitrostátní a mezinárodní. Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká pouze uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Příkladem v České republice je zdanění podílů na zisku. Společnost, která generuje zisk, jej musí podrobit dani z příjmů právnických osob. Výplata podílů se následně realizuje ze zdaněného zisku a podléhá znovu dani z příjmů fyzických či právnických osob dle právní povahy příjemce⁴⁸.

Mezinárodní dvojí zdanění vzniká, pokud osoba, ať už fyzická či právnická, která je rezidentem jednoho státu pobírá zdanitelný příjem, jehož zdroj se nachází ve státě jiném. Příjem tedy podléhá zdanění jak ve státě rezidence poplatníka, tak ve státě, kde se nachází jeho zdroj. Příčinou vzniku mezinárodního dvojího zdanění může být i situace, kdy více

⁴⁶ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4., akt. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. s. 12. ISBN 978-80-7263-724-9.

⁴⁷ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 27. ISBN 978-80-7552-688-5.

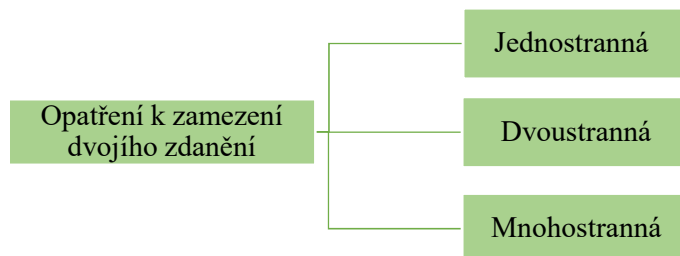
⁴⁸ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4., akt. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. s. 12. ISBN 978-80-7263-724-9.

států pohlíží na poplatníka jako na svého daňového rezidenta a připisuje mu tedy neomezenou daňovou povinnost⁴⁹.

Jedná se tedy o důsledek kolize mezi daňově-právními systémy jednotlivých států, který může být odstraněn či omezen různými opatřeními. Tyto opatření mohou státy zakotvit v jejich vlastní legislativě či smlouvě o zamezení dvojího zdanění s ostatními státy. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jej však neodstraňují ve všech případech úplně. Někdy dochází pouze ke zmírnění dvojího zdanění, zejména, pokud je aplikována metoda prostého zápočtu⁵⁰.

1.3.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění

K zamezení dvojího zdanění státy přijímají nejrůznější opatření, která mají zabránit nezájmu o výkon ekonomických aktivit zahraničních poplatníků na území příslušného státu. Dvojí zdanění však není ani v zájmu státu rezidence poplatníka, neboť zde naopak dochází k omezení zahraničních investic a ekonomických aktivit⁵¹. Typy opatření, které státy přijímají, aby těmto skutečnostem zabránovaly znázorňuje následující obrázek.



Obr. 1: Opatření k zamezení dvojího zdanění⁵²

⁴⁹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4., akt. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. s. 12. ISBN 978-80-7263-724-9.

⁵⁰ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 28. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁵¹ Tamtéž.

⁵² Vlastní zpracování.

Jednostranná opatření

Jedná se o opatření, kterými stát omezuje dvojí zdanění ve svých daňových zákonech. Tato opatření umožňují poplatníkům podrobit vybrané příjmy výhodnějšímu režimu, než nabízí smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V daňových zákonech České republiky můžeme takové opatření najít v ZDP, přesněji v § 38f odst. 4, které je relevantní pro výkon závislé činnosti, tedy pro fyzické osoby. V kontextu s tématem diplomové práce, které je zaměřeno na osoby právnické, neexistuje v české právní úpravě obdobné opatření⁵³.

Za jednostranné opatření lze dále v rámci daňové úpravy České republiky považovat § 24 odst. (2) písm. ch), který umožňuje uplatnění daně zaplacené v zahraničí, která nebyla započtena na daňovou povinnost jako daňového výdaje v následujícím zdaňovacím období nebo období, kdy je podáváno daňové přiznání⁵⁴.

Dvoustranná opatření

Mezi dvoustranná opatření se řadí smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které představují dohodu v oblasti zdaňování mezi dvěma státy. Jsou v nich stanovena přesná kritéria, podle kterých se nárok na zdanění příslušného druhu příjmu přisuzuje pouze jednomu ze smluvních států. V mnoha případech se ale také přiznává omezené právo na zdanění daňových nerezidentů ve státě zdroje, čímž dochází k rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy⁵⁵.

⁵³ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 29. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁵⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 29. ISBN 978-80-7552-688-5.

Smlouvy neumožňují poplatníkovi si vybrat, kde bude zdanitelný příjem danit, ale dává možnost smluvnímu státu, který představuje stát zdroje, příjem podrobit dani. Pokud se stát rozhodne tuto možnost využít, uvádí to ve své vlastní daňové legislativě⁵⁶.

Mnohostranná opatření

Mezi vícestranná opatření se v minulosti řadili dnes již neúčinné smlouvy RVHP⁵⁷. V současné době jsou v tomto ohledu aktivní zejména organizace OSN, OECD, Evropská unie a jim podobné instituce. Jedná se tedy o dohody, které jsou uzavírány mezi více jak dvěma smluvními stranami. V Evropské unii bylo vydáno několik direktiv, které se zaměřují na sjednocení podmínek a odstranění problémů, které plynou ze zdanění mezinárodních operací. Mezi tyto se řadí například Směrnice Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdaňování mateřských a dceřiných společností z různých členských zemí či Směrnice Rady 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu^{58,59}.

1.3.3 Metody vyloučení dvojího zdanění

Modelová smlouva OECD ponechává smluvním státům volnost při výběru metody zamezení dvojího zdanění. Obecně však nesmí být SZDZ uzavírané mezi členskými státy EU v rozporu s primárním právem. Evropský Soudní dvůr však ve svém rozsudku k případu „Columbus“⁶⁰ potvrdil, že pokud ustanovení smlouvy nezakládá daňovou diskriminaci, je ponecháno na rozhodnutí členských států, jakou metodu budou aplikovat⁶¹.

⁵⁶ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 29. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁵⁷ Tamtéž.

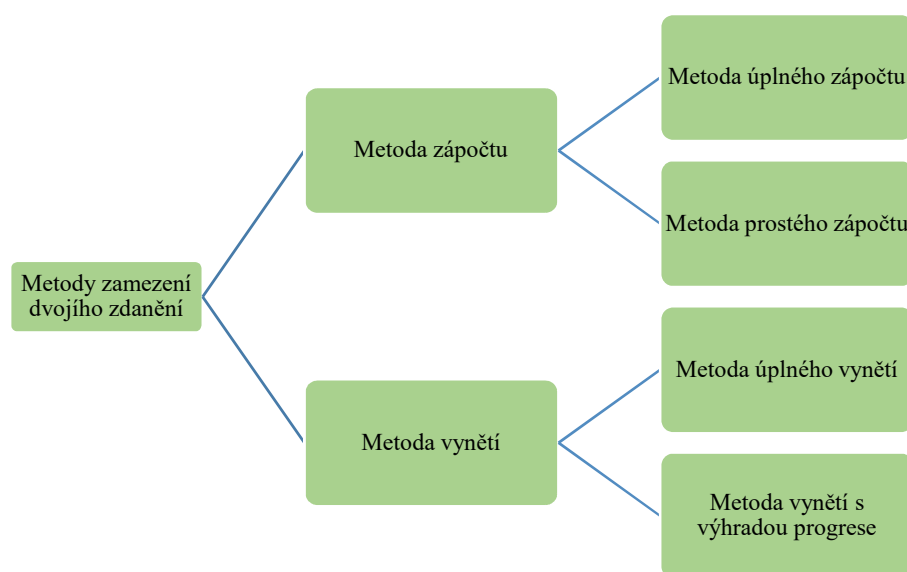
⁵⁸ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4., akt. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. s. 20. ISBN 978-80-7263-724-9.

⁵⁹ Směrnice Rady 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu

⁶⁰ Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2007 ve věci C-298/05.

⁶¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6., akt. a přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. s. 120. ISBN 978-8-7201-925-0.

Základní rozdělení metod vyloučení dvojího zdanění ilustruje následující obrázek:



Obr. 2: Metody zamezení dvojího zdanění⁶²

Metoda zápočtu daně

Poplatník ve státě rezidence přiznává ke zdanění své celosvětové příjmy. Metoda zápočtu mu povoluje, aby daň vypočtenou z těchto příjmů ponížil o daň zaplacenou v zahraničí v souladu se smlouvou a daňovými předpisy státu zdroje. Existují dvě základní formy zápočtu daně, a to metoda úplného zápočtu a metoda zápočtu prostého⁶³.

Méně častou je metoda **úplného zápočtu**, která umožňuje ponížít daň vypočtenou z celosvětových příjmů o celou výši daně zaplacené v zahraničí. Nebere se ohled na to, jaká sazba byla ve státě zdroje použita, proto se může stát, že tento odečet daně sníží ve státě rezidence i daň připadající na zcela odlišné příjmy. Tuto metodu lze najít například v SZDZ se Srí Lankou⁶⁴.

⁶² Vlastní zpracování.

⁶³ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 30. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁶⁴ Tamtéž.

Při použití metody **prostého zápočtu** se lze započítat na celkovou daňovou povinnost daň zaplacenou v zahraničí maximálně však v poměrné výši, která připadá na příslušný zahraniční příjem v celkové daňové povinnosti poplatníka⁶⁵. Pokud je částka daně zaplacené v zahraničí vyšší než poměrná výše daně k zápočtu, lze si vzniklý rozdíl uplatnit jak daňově uznatelný náklad v následujícím zdaňovacím období.

Metoda vynětí příjmů

Podstatou metody vynětí je, že ve státě rezidence se příjem, kterého poplatník dosáhl v zahraničí vyjme ze zdanění, tzn. nezahrne se do daňového základu. Existují dvě základní formy vynětí příjmů, a to vynětí úplné a vynětí s výhradou progres⁶⁶. V novějších SZDZ se metoda vynětí využívá ojediněle, většinou se smluvní státy dohodnou na aplikaci metody prostého zápočtu. Metoda vynětí se zásadně neuplatňuje na příjmy z dividend, licenčních poplatků a úroků⁶⁷.

Při metodě **úplného vynětí** se příslušný zahraniční příjem vůbec nebere v úvahu v celkovém zdanění rezidenta⁶⁸.

Vynětí s výhradou progres zahrnuje prvek solidárního zdanění vyšších příjmů poplatníka. Vyjímáný příjem se stejně jako u úplného vynětí nezahrnuje do základu daně, avšak přihlédně se k němu při stanovení míry zdanění ostatních příjmů. Tuto metodu lze chápat dvěma způsoby, a to jako metodu vrchního dílku a zprůměrování.

⁶⁵ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 31. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁶⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6., akt. a přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. s. 118. ISBN 978-8-7201-925-0.

⁶⁷ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 34. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁶⁸ Tamtéž.

Metoda vrchního dílku řadí příjmy dosažené v tuzemsku v posloupnosti výpočtu progresivní daně nad příjmy zahraniční. V legislativě České republiky ani uzavřených smlouvách není uplatňována⁶⁹.

Při využití metody vynětí s výhradou progrese cestou **zprůměrování** se stanovuje průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové příjmy poplatníka. Takto zjištěné procento se následně použije pro výpočet daně v tuzemských příjmech⁷⁰.

⁶⁹ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 35. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁷⁰ Tamtéž.

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ

Na problematiku mezinárodního zdaňování je zaměřena jak mezinárodní, unijní tak i tuzemská právní úprava jednotlivých států. V této kapitole jsou uvedeny základní charakteristiky jednotlivých právních úprav a jejich vzájemné vztahy, především v oblasti aplikační přednosti.

2.1 Vzájemné vztahy právních úprav

V důsledku existence mezinárodních, unijních a tuzemských právních předpisů je jisté, že bude docházet a dochází ke kolizním situacím. Proto byla stanovena pravidla aplikační přednosti právních úprav, která určují jejich vzájemnou aplikační nadřazenost.

2.1.1 Vztah mezinárodního práva s právem vnitrostátním

V České republice je právo aplikační přednosti mezinárodního práva před právem vnitrostátním zakotveno v Ústavě České republiky, přesněji v článku 10, který říká, že: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva*“⁷¹.

Z předchozího tedy vyplývá, že pokud dojde ke střetu vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou mezinárodní, použije se k řešení vzniklé kolizní situace právní úprava mezinárodní.

2.1.2 Vztah unijního práva s právem vnitrostátním

Zásada aplikační přednosti unijního práva před právem vnitrostátním je zakotvena rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie. Tato základní zásada se vztahuje závazně na všechny evropské akty vyplývající z primárního i sekundárního práva⁷².

Soudní dvůr Evropské unie zakotvil tuto zásadu v rozhodnutí k případu *Costa v. Enel* z roku 1964. Prohlásil v něm, že právní předpisy vydané evropskými institucemi je

⁷¹ POSLANECKÁ SMĚNOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Ústava České republiky* [online]. ©2013 [cit. 2017-10-07].

⁷² EUR-LEX. *Nadřazenost evropského práva* [online]. ©2010 [cit. 2017-10-07].

zapotřebí začlenit do tuzemských právních úprav jednotlivých členských států Evropské unie a ty se jimi musejí řídit. Tato zásada zajišťuje jednotnou ochranu evropským právem pro všechny občany na území Evropské unie⁷³.

2.1.3 Vztah unijního práva s právem mezinárodním

Pro členské státy Evropské unie jsou závazné akty jejich orgánů. Mezinárodní smlouvy a akty v nichž je jednou smluvní stranou Evropská unie mají aplikační přednost před smlouvami, které jsou uzavřeny mezi jednotlivými členskými státy v oblasti Evropského mezinárodního práva soukromého. Do Evropského mezinárodního práva soukromého se řadí právo obchodní, občanské, rodinné a pracovní⁷⁴.

Soudní dvůr EU však uznává aplikační přednost mezinárodních dohod uzavřených Evropským společenstvím, později Evropskou unií před jeho sekundární legislativou. Tuto zásahu však narušují tzv. doložky o odpojení, dojednané v některých mezinárodních smlouvách. V těchto doložkách je stanoveno, že členské státy Evropské unie budou aplikovat mezinárodní dohodu mezi sebou pouze v případě, že na danou problematiku neexistuje norma práva Evropské unie. Pro třetí země však platí aplikační přednost mezinárodních dohod vždy⁷⁵.

2.2 Mezinárodní právní úprava

Mezi základní prameny mezinárodního práva patří mezinárodní smlouvy, které stanovují právní pravidla, jimiž jsou povinny se smluvní strany závazně řídit. Na základě Vídeňské úmluvy o smluvním právu z roku 1969 lze pojem mezinárodní smlouva definovat jako

⁷³ EUR-LEX. *Nadřazenost evropského práva* [online]. ©2010 [cit. 2017-10-07].

⁷⁴ ONDŘEJ, Jan. *Mezinárodní právo veřejné, soukromé, obchodní*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). s. 232-233. ISBN 978-807-3801-816.

⁷⁵ MAL MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 533-534. ISBN 978-807-2392-186.

dohodu nejméně dvou subjektů mezinárodního práva podléhající mezinárodnímu právnímu režimu a zakládající mezi nimi nový právní stav⁷⁶.

2.2.1 Typy mezinárodních smluv

Existuje několik typů mezinárodních smluv, které jsou uzavírány mezi jednotlivými státy. Podle počtu smluvních stran lze tyto smlouvy členit na bilaterální (dvoustranné), vícestranné a multilaterální (mnohostranné).

Bilaterální mezinárodní smlouva představuje smlouvu, která je uzavřena dvěma stranami. Jednu stranu však může tvořit i více subjektů. Mezi nejstarší smlouvu tohoto typu se řadí například Münsterská smlouva z roku 1648 mezi Františkem III. a jeho spojenci na jedné straně a Francií a jejími spojenci na straně druhé⁷⁷.

Multilaterální mezinárodní smlouva má podobu oblastní a univerzální dohody. Oblastní smlouvy představují smlouvy uzavřené mezi státy určitého regionu a upravující otázky s ním spojené⁷⁸. Univerzální charakter mají naopak smlouvy, jimiž jsou vázány téměř všechny státy mezinárodního společenství všech geografických oblastí⁷⁹.

Vícestranná forma mezinárodních smluv se od multilaterální liší tím, že se u ní nepředpokládá rozšiřování počtu smluvních stran⁸⁰.

2.2.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Na mezinárodní úrovni docházelo v minulosti vlivem globalizace k stále častějším kolizím s vnitrostátními pravidly jednotlivých států v daňové a finančně právní oblasti. Na jejich eliminaci se zaměřuje celá řada mezinárodních organizací. Na úrovni vyspělých států se jedná o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, jejíž hlavní počin

⁷⁶ TÝČ, Vladimír. *Mezinárodní, české a unijní právo mezinárodních smluv*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. 172 s. Učebnice - č.493. s. 13–14. ISBN 978-80-210-6155-2.

⁷⁷ Tamtéž.

⁷⁸ Například smlouvy uzavřené v rámci Rady Evropy.

⁷⁹ TÝČ, Vladimír. *Mezinárodní, české a unijní právo mezinárodních smluv*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. 172 s. Učebnice - č.493. s. 21. ISBN 978-80-210-6155-2.

⁸⁰ Tamtéž.

v oblasti koordinace daňové problematiky představuje vytvoření Vzorové smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění^{81,82}.

Jak uvádí Nerudová: „*Základní charakteristikou smluv o zamezení dvojího zdanění je skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států*“⁸³. Jejich cílem není pouze zamezit situacím, kdy je tentýž předmět daně zdaňován ve dvou či více státech, ale také zamezit dvojímu nezdanění a eliminovat daňové úniky. Snaží se zajistit daňovou nediskriminaci, spolupráci daňových správ smluvních států v případě sporů a přispívat k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů⁸⁴.

Při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění se snaží státy o nalezení kompromisu rozdělení daňového výnosu z daní z příjmů a majetku mezi stát rezidence poplatníka a stát zdroje. Snaží se dávat investorovi potřebnou jistotu toho, že jeho investice nebude zatížena dvojím zdaněním. Modelová smlouva určuje základní pravidlo určování přednosti výběru daně pro jednu ze smluvních stran. Konkrétní smlouvy již definují přesné podmínky, za kterých má právo zdanit stát zdroje či stát rezidence poplatníka a případě i maximální možnost výše tohoto zdanění⁸⁵.

Výše zmíněná smlouva dle modelu OECD ponechává právo příjem podrobit dani státu, ve kterém je poplatník rezidentem. Naopak modelová smlouva OSN, která je používána především při uzavírání smluv s rozvojovými zeměmi, ponechává právo příjem podrobit dani státu zdroje příslušného příjmu. Tyto dva modely spolu s modelem USA, dle kterého

⁸¹ Jedná se tedy o modelovou smlouvu, na základě které jsou uzavírány mezinárodní dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku.

⁸² LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). s. 29. ISBN 978-80-7357-320-1.

⁸³ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., akt. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 175. ISBN 978-80-7478-626-6.

⁸⁴ Tamtéž.

⁸⁵ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). s. 32. ISBN 978-80-7357-320-1.

je právo zdanit příjem vázáno výhradně na státní občanství poplatníka, představují bilaterální formu smluv⁸⁶.

V současné době stále roste potřeba multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť nadnárodní společnosti provozují svoji činnost většinou ve velkém počtu států, a tak bilaterální smlouvy neumožňují přístup k informacím o všech finančních tocích⁸⁷.

2.3 Unijní právní úprava

Široký ve své publikaci uvádí, že: „Právo EU nemá jednotnou povahu. Je specifické v tom, že Evropská společenství získala pravomoc vytvářet legislativní normy platné nejen pro jednotlivé členské státy, ale i závazné akty pro vnitrostátní subjekty těchto členských států“⁸⁸.

Tyto legislativní normy lze klasifikovat například podle způsobu, resp. subjektu tvorby na právo primární, sekundární, mezinárodní smlouvy uzavřené Evropským společenstvím s nečlenskými státy a normy, které vznikají na základě rozhodnutí Soudního dvora⁸⁹.

2.3.1 Primární právo

„Primární právo je z hlediska svého významu v systému evropského práva a vztahu k ostatním pramenům práva považováno za „ústavní právo““⁹⁰. Primární právo představuje základní pravidla právního řádu Evropského společenství a Evropské unie

⁸⁶ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., akt. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 178. ISBN 978-80-7478-626-6.

⁸⁷ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). s. 36. ISBN 978-80-7357-320-1.

⁸⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6., akt. a přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. s. 51. ISBN 978-8-7201-925-0.

⁸⁹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2006. s. 65. ISBN 978-807-2016-310.

⁹⁰ TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 189. ISBN 978-80-7400-546-6.

jako celku. Toto právo je vytvářeno akty členských států, které mají povahu mezinárodních smluv⁹¹.

Základní prameny primárního práva tvoří zakládající smlouvy tří evropských společenství, a to ESUO, EHS, EUROATOM. Mezi smlouvy, které tyto základní modifikují lze řadit například Smlouvu o Evropské unii, Amsterodamskou smlouvu, Lisabonskou smlouvu či Listinu základních práv Evropské unie. Do primárního práva se také řadí veškeré přílohy těchto zakládajících smluv a jejich modifikací, stejně tak i smlouvy o přistoupení jednotlivých členských států⁹².

Nelze opomenout i nepsaná pravidla primárního práva, které dosahují stále většího významu. Jedná se především o základní lidská práva a společné obecné právní zásady členských států. Smlouvy na tyto pravidla odkazují například v ustanovení čl. 6/2 SEU či čl. 340/2 SFEU⁹³.

2.3.2 Sekundární právo

Sekundární právo tvoří právní akty orgánů EU, které lze rozčlenit na typické a atypické. Typické právní akty jsou definovány v článku 288 SFEU a zahrnují nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Mezi atypické se řadí ostatní právní akty, mezi které lze například řadit opatření a hlavní směry⁹⁴.

Nařízení

Nařízení je právní pramen, který lze pomocí vnitrostátní terminologie označit evropským zákonem. Je charakteristické tím, že má obecnou působnost. V okamžiku, kdy vstoupí

⁹¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6., akt. a přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. s. 51. ISBN 978-8-7201-925-0.

⁹² TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 197. ISBN 978-80-7400-546-6.

⁹³ Tamtéž.

⁹⁴ Tamtéž, s. 200.

nařízení v platnost, je závazné pro všechny členské státy v celém svém rozsahu. Všechny členské státy a jejich orgány jsou povinny nařízení aplikovat⁹⁵.

Nařízení je přijímáno na základě právního aktu Rady EU a Parlamentu řádným nebo zvláštním legislativním postupem. Je právně závazné pro orgány EU, členské státy a jednotlivce, jimž je určeno⁹⁶.

Skutečnost, že je nařízení přímo použitelné ve všech členských státech představuje jeho okamžitou použitelnost jako normy bez nutnosti provádět zásahy do vnitrostátního práva, přiznává a udílí povinnosti jednotlivcům, kteří se proti němu mohou odvolat u vnitrostátních soudů a jednotlivci je mohou použít jako referenční princip ve vztahu s ostatními zeměmi nebo orgány EU⁹⁷.

„Stanoví-li nařízení jen základní principy určité úpravy a přenechá další úpravě, aby je konkretizovala, označuje se takovýto typ nařízení za základní nařízení, které je zpravidla vydáváno Radou“⁹⁸.

Základní nařízení stanovují základní pravidla, zatímco ustanovení technického rázu jsou vymezeny pomocí prováděcích nařízení. Tyto nařízení často vydává Komise v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady⁹⁹.

Jako nařízení, které pracuje s pojmem dividenda lze uvést například Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 575/2013 a rozšiřující Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 241/2014. V těchto nařízeních se pracuje s pojmem předvídatelná dividenda, jejíž

⁹⁵ TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 201. ISBN 978-80-7400-546-6.

⁹⁶ EUR-LEX. *Nařízení Evropské unie* [online]. ©2015 [cit. 2017-11-03].

⁹⁷ Tamtéž.

⁹⁸ TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 201. ISBN 978-80-7400-546-6.

⁹⁹ EUR-LEX. *Nařízení Evropské unie* [online]. ©2015 [cit. 2017-11-03].

stanovenou hodnotu lze odečíst od mezitímního zisku či zisku ke konci roku úvěrových a jiných finančních institucí, kterých se nařízení týká^{100, 101}.

Směrnice

Směrnice představuje právní instituci typickou pro unijní právo. Pomocí směrnice provádí Unie právní akty, které jsou státy povinny přenést do své vnitrostátní právní úpravy v předem stanovené lhůtě. Teprve implementace směrnice do právního řádu členského státu znamená její uskutečnění¹⁰².

Směrnice jsou závazné pouze pro členské státy, a to buď pro všechny nebo pouze pro určité členské státy. Na rozdíl od nařízení se směrnice zaměřuje na cíl (účel), kterého má být dosaženo. Prostředky a formy, které budou použity k naplnění cíle, jsou ponechány plně v kompetenci členského státu¹⁰³.

Směrnice, jejíž obsah je zaměřen na téma zdaňování mateřských a dceřiných společností a je tedy v kontextu s tématem diplomové práce, je Směrnice Rady 2011/96/EU. Tato směrnice se zaměřuje na systém společného zdaňování mateřských a dceřiných společností umístěných v různých členských státech.

Rozhodnutí

Rozhodnutí mají individuální působnost, je tedy závazné pro konkrétní subjekty. Může být adresováno jak jednotlivci, skupině jednotlivců, tak i členským státům. Na základě rozhodnutí vznikají těmto subjektům práva či povinnosti¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012 Text s významem pro EHP

¹⁰¹ Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 241/2014 ze dne 7. ledna 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013, pokud jde o regulační technické normy pro kapitálové požadavky na instituce Text s významem pro EHP

¹⁰² TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 202. ISBN 978-80-7400-546-6.

¹⁰³ Tamtéž, s. 203.

¹⁰⁴ Tamtéž.

Doporučení a stanoviska

Doporučení a stanoviska představují nezávazné právní akty, které nemusí být dotčeným subjektem respektovány. Adresáty doporučení a stanovisek jsou většinou členské státy, ale mohou se týkat i konkrétních subjektů. Doporučení představuje pouze pozitivní posouzení způsobu chování, stanovisko zase posouzení určité právně relevantní situace příslušným orgánem EU¹⁰⁵.

Pomocí doporučení mohou tedy orgány EU vyjádřit svůj názor a navrhnout kroky k řešení určité situace, aniž by zakládaly zákonnou povinnost pro dotčené subjekty. Stanovisko zakládá orgánům EU¹⁰⁶ možnost vyjádřit se k určité otázce nezávazným způsobem bez zákonné povinnosti pro dotčené subjekty¹⁰⁷.

2.3.3 Smlouvy uzavřené s třetími státy

Smlouvy, které uzavírá Společenství a členské státy se třetím státem se nazývají smlouvami smíšenými. Tyto smlouvy jsou součástí právního řádu Společenství.¹⁰⁸ Smíšené smlouvy mohou mít i charakter smluv uzavíraných Společenstvím se třetím státem či zcela zvláštní druhy smluv uzavíraných mezi Společenstvím a členským státem¹⁰⁹.

Se třetími státy jsou také uzavírány smlouvy, které upravují situace, kdy je pravomoc dána do rukou Společenství a kdy na něj přenesena není. Příkladem takových smluv jsou například asociační smlouvy se státy východní Evropy¹¹⁰.

¹⁰⁵ TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 204. ISBN 978-80-7400-546-6.

¹⁰⁶ Stanovisko může vydat hlavní orgán EU (Komise, Rada a Evropský parlament), Výbor regionů a Evropský hospodářský a sociální výbor.

¹⁰⁷ EVROPSKÁ UNIE. *Nařízení, směrnice a další právní akty* [online]. ©2017 [cit. 2017-11.03].

¹⁰⁸ TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). s. 207. ISBN 978-80-7400-546-6.

¹⁰⁹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2006. s. 80. ISBN 978-807-2016-310.

¹¹⁰ Tamtéž.

2.3.4 Judikatura Evropského soudního dvora

„*Judikaturou nazýváme rozhodovací činnost soudu nebo soudů, projevující se ve formě soudních rozhodnutí*“¹¹¹. Soudní rozhodnutí je akt aplikace práva na konkrétní případ. V kontinentálním systému práva, kam se řadí i právo České republiky, dopadá soudní rozhodnutí pouze na subjekty, které jsou jím dotčeny. Naopak v angloamerickém systému práva jsou soudní rozhodnutí závazné pro další rozhodování v případech stejné či podobné povahy. Právo Evropských společenství však nelze zařadit ani do jednoho tohoto systému¹¹².

Evropský soudní dvůr zajišťuje dodržování a provádění unijního práva, jednotnost jeho výkladu a aplikaci ve všech členských státech. Neexistuje výslovně stanovená závaznost rozhodnutí Soudního dvora pro další rozhodování ostatních soudů, avšak státy jej aplikují v přesvědčení, jak bude Soudní dvůr EU rozhodovat ve stejných či obdobných budoucích případech. V odůvodněních k jednotlivým rozsudkům také vysvětluje svá stanoviska k některým otázkám evropské integrace a ovlivňuje tak celou právní stránku věci¹¹³.

2.4 Tuzemská právní úprava

Právní úprava České republiky je založena na psaném právu a tvoří ji zejména zákony a další právní předpisy. Nejdůležitějšími jsou ústavní zákony, které jsou zaměřeny na lidská práva, občanská práva a důležité státní záležitosti. Mezi ústavní zákony se řadí také Ústava České republiky a Listina základních práv a svobod¹¹⁴.

Pod ústavními zákony v hierarchii právních norem patří ostatní zákony, které slouží i jako podklad pro vytváření prováděcích předpisů, mezi které patří nařízení vlády, vyhlášky ministerstev a ústředních orgánů státní správy a vyhlášky územních samosprávných celků¹¹⁵.

¹¹¹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2006. s. 84. ISBN 978-807-2016-310.

¹¹² Tamtéž.

¹¹³ VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Judikatura ESD* [online]. ©2017 [cit. 2017-11-5].

¹¹⁴ EUROPEAN – JUSTICE. *Právo členského státu – Česká republika* [online]. ©2017 [cit. 2017-11-08].

¹¹⁵ Tamtéž.

Obyčej se v České republice nepovažuje za pramen práva stejně tak i soudní rozhodnutí. Avšak v případě nejasnosti práva může být soudní rozhodnutí důležité pro další výklad a stát se závazným pro rozhodování ostatních soudů¹¹⁶.

¹¹⁶ EUROPEAN – JUSTICE. *Právo členského státu – Česká republika* [online]. ©2017 [cit. 2017-11-08].

3 ANALÝZA PRÁVNÍCH ÚPRAV MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND

Problematika zdaňování dividend je obsažena jak v mezinárodní, unijní tak i vnitrostátní právní úpravě jednotlivých států. Tato kapitola se věnuje analýze jednotlivých právních předpisů, kterými je zdaňování dividend upraveno. V závěru kapitoly je nastíněna problematika využívání výhod plynoucích ze smluv a směrnic a snaha vyspělých států v boji proti daňovým únikům.

3.1 Mezinárodní právní úprava zdaňování dividend

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD uvádí definici pojmu dividendy a možnosti jejího zdanění v článku 10.

3.1.1 Pojem dividendy v chápání mezinárodních smluv

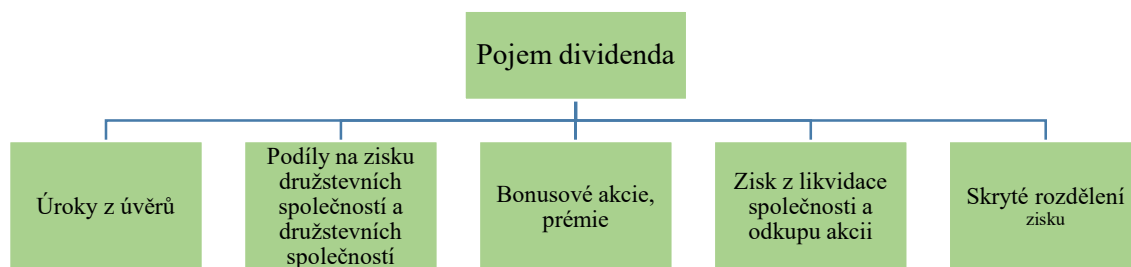
Pod pojmem dividendy dle odstavce 3 článku 10 jsou označovány příjmy z akcií nebo jiných práv s výjimkou pohledávek, podílejících se na zisku. Dále zahrnuje příjmy z ostatních práv, na které je z daňového pohledu nahlíženo stejně jako na příjmy z akcií ve státě rezidence společnosti, která dividendu vyplácí¹¹⁷.

Definice pojmu dividendy může být v jednotlivých státech odlišná, tedy jejich právní úprava chápe pod tímto pojmem jiné skutečnosti. Není možné, aby v Modelové smlouvě OECD byl zahrnut veškerý výklad tohoto pojmu, proto obsahuje pouze ty skutečnosti, které se vyskytují ve většině právních úprav jednotlivých států. V příslušných smlouvách si pak jednotlivé státy samy mohou definovat, co se pro účely dané smlouvy pod tímto pojmem bude nacházet a přizpůsobit ji tak vlastním právním řádům¹¹⁸.

Následující schéma obsahuje skutečnosti, které jsou uvedeny v článku 10 Modelové smlouvy a které lze vedle příjmů z akcií a jiných práv shledat pod pojmem dividendy.

¹¹⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-10-23].

¹¹⁸ Tamtéž.



Obr. 3: Další pojetí pojmu dividenda dle článku 10 Modelové smlouvy OECD¹¹⁹

Úroky z úvěrů lze chápat jako dividendu v případě, že věřitel sdílí rizika spojená s provozováním společnosti s ohledem na všechny rozhodné okolnosti. Výplata úroků je tedy závislá na úspěchu či neúspěchu podnikání. Za dividendu lze považovat i výplatu podílu na zisku osobám, kteří nejsou akcionáři, pokud jsou právní vztahy mezi těmito osobami a společností přirovnávány k podílu ve společnosti a tyto osoby jsou úzce propojeny s akcionářem, pracovními či osobními vztahy¹²⁰.

3.1.2 Zdanění dividend dle Modelové smlouvy OECD

Právo zdanit dividendy je na základě odstavce 1 umožněno státu rezidence subjektu, kterému jsou vypláceny. Nejedná se však o obecné pravidlo. V souladu s povahou dividend je logičtější přisoudit nárok na zdanění státu, ve kterém jsou investice realizovány. V odstavci 2 článku 10 je tedy dána možnost tento příjem zdanit i státu zdroje, avšak je omezena procentní limity, které výše vyměřené daně nesmí přesáhnout¹²¹.

¹¹⁹ Vlastní zpracování dle Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014) [online].

¹²⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-10-23].

¹²¹ Tamtéž.

Modelová smlouva stanovuje tyto limity ve výši 5 % hrubé částky dividend, a to v případě, že skutečným vlastníkem dividendy je společnost, která drží minimálně 25 % základního kapitálu vyplácející společnosti. V ostatních případech se použije sazba 15 %. Státy se však mohou dohodnout, že nižší sazbu poskytnou i společnostem s nižší majetkovou účastí jak 25 %. Státy většinou poskytují společnostem nižší sazbu zdanění z důvodu usnadnění mezinárodního investování, zabránění opakovaného zdanění a v případech, kdy v souladu s vnitrostátním právem umožňují osvobození dividend z podílu menšího jak 25 %¹²².

Povinnost držet v dceřiné společnosti minimálně 25 % základního kapitálu není nějak časově omezena. Může tedy docházet k situacím, že společnost drží požadovanou procentní výši základního kapitálu jen krátkou dobu před tím, než dochází k výplatě dividend, a to pouze za účelem využití výhod plynoucích ze smluv. Právní předpisy některých zemí stanovují podmínku minimálního období držby podílu, aby bylo možno využít osvobození od daně. Smluvní státy mají možnost tuto skutečnost zakotvit i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění a zabránit tak zneužívání těchto výhod¹²³.

Povinnost zdanit dividendy a právo čerpat výhody má pouze skutečný vlastník příjmů. Pokud je příjem vyplácen zprostředkovateli, je v rozporu s cílem smlouvy, aby stát zdroje poskytl úlevy nebo osvobození v jeho prospěch. V důsledku tohoto postavení mu nevzniká možnost dvojího zdanění, neboť není považován za vlastníka příjmů pro daňové účely. Za skutečného vlastníka dividendy se tedy považuje subjekt, který není smluvně ani právně omezen v nakládání s přijatou dividendou¹²⁴.

Pokud subjekt, který je skutečným vlastníkem dividendy, vykonává svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny ve státě zdroje, jsou tyto příjmy připisovány právě této stálé provozovně. Práva a povinnosti, které jsou spojeny se získáním dividendy však musí

¹²² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-10-23].

¹²³ Tamtéž.

¹²⁴ Tamtéž.

skutečně náležet této stálé provozovně. Nevztahuje se na ně pak ustanovení článku 10, ale článku 7.

Pokud rezident jednoho smluvního státu dosahuje příjmů na území druhého státu, kde je daňovým nerezidentem, nemá tento druhý stát právo zdanit dividendy vyplácené touto společností. Toto platí, pokud se nejedná o příjmy, které lze přisuzovat činnosti stálé provozovny zřízené v tomto druhém státě. Druhý smluvní stát nemá právo podrobit dani ani nerozdělené zisky společnosti, i když sestávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo příjmů, které mají zdroj na území tohoto státu¹²⁵.

3.1.3 Interpretace článku 10 Modelové smlouvy v právní úpravě ČR

Podmínky, které uvádí Modelová smlouva v souvislosti se zdaňováním dividend, ať už se jedná o definice pojmů či právo zdanit, lze najít v obdobné podobě v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p. p.

Modelová smlouva i ZDP zakotvuje právo zdanit dividendu ve státě rezidence. V případě, kdy stát rezidence subjektu, který je příjemcem dividendy, představuje Česká republika, zdaňuje se takový příjem v rámci samostatného základu daně dle § 20b ZDP. Za samostatný základ daně se považují příjmy v podobě podílu na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku a veškerá plnění mající obdobnou povahu. Základ daně, který představuje výši příslušného plnění neponíženou o daň sraženou v zahraničí a zaokrouhlenou na celé tisícikoruny nahoru, se zdaňuje sazbou 15 %¹²⁶.

Česká republika využila také možnosti zdaňovat dividendy v případě, že představuje stát zdroje, kterou ji poskytuje Modelová smlouva OECD. Tato skutečnost je zakotvena v § 22 odst. 2 písm. g) bod 3 ZDP. Uvedená plnění podléhají srážkové dani dle § 36 ZDP, a to ve výši 15 % či 35 % v případě, že příjemcem je daňový rezident nesmluvního

¹²⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-10-23].

¹²⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů

státu¹²⁷. Skutečnost, že se diplomová práce zaměřuje na zdaňování právnických osob se sídlem či místem vedení v České republice, nebude tato oblast dále rozebírána.

Skutečný vlastník příjmů je v souvislosti s příjmy v podobě podílu za zisku zmíněn v § 19 odst. 6. Zde je uvedeno, že za příjemce podílu na zisku je považována osoba, které přináší tyto platby prospěch a je oprávněna s nimi nakládat. Nejedná se tedy o zprostředkovatele nebo jinou zmocněnou osobu¹²⁸.

Přehledné srovnání pojmů a skutečností, jejichž obdobnou interpretaci lze nalézt jak v ZDP, tak Modelové smlouvě OECD, znázorňuje následující tabulka.

¹²⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁸ Tamtéž.

Tab. 1: Souvislosti článku 10 Modelové smlouvy a ZDP¹²⁹

Skutečnost	Modelová smlouva OECD Článek 10	Zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb.
Možnost zdanění dividend ve státě rezidence	ANO	ANO, dividendy pak představují samostatný základ daně podléhající sazbě 15 %
Možnost zdanění dividend ve státě zdroje	ANO, obsahuje však limity výše zdanění, stanovené na základě výše držby podílu na základním kapitálu	ANO, dividendy jsou uvedeny v § 22 odst. (2) písm. g) bod 3. a je na ně uvalena sazba srážkové daně dle § 36
Definice pojmu DIVIDENDA	Příjmy z akcií nebo jiných práv s výjimkou pohledávek, podílejících se na zisku, příjmy z ostatních práv, na které je z daňového pohledu nahlíženo stejně jako na příjmy z akcií ve státě rezidence společnosti, která dividendu vyplácí.	Podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidační zůstatku a jiné obdobné příjmy
Definice pojmu SKUTEČNÝ VLASTNÍK	Subjekt, který není smluvně ani jinak omezen v nakládání s dividendou, má povinnost tento příjem podrobit dani a právo čerpat výhody plynoucí ze smluv	Osoba, která přijímá příslušné platby ve svůj vlastní prospěch a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec

¹²⁹ Vlastní zpracování.

3.1.4 Shrnutí

Právo zdanit příjem plynoucí ve formě dividendy přisuzuje Modelová smlouva OECD jak státu rezidence, tak státu zdroje. U státu zdroje navíc stanovuje procentní limity, které nesmí být překročeny. Maximální sazba 15 % je stanovena tak, aby nepůsobila diskriminačně. Nižší sazba může pro společnosti s vyšší majetkovou účastí představovat příležitost pro investování do států, ze kterých může získávat potřebné zdroje.

V každém případě je třeba vždy nahlédnout do konkrétní smlouvy, která je uzavřena mezi příslušnými státy, neboť Modelová smlouva slouží pouze jako podklad pro tvorbu konkrétních smluv. Smluvní státy mají možnost stanovit si definice pojmů i jiná příslušná ustanovení dle vlastních potřeb.

V případě České republiky jako státu rezidence příjem ve formě dividend představuje samostatný základ daně, který podléhá sazbě 15 %. Česká republika také využila možnosti zdanit dividendy v případě, že se nachází v pozici státu zdroje, tedy že dividendy jsou vypláceny společnostmi, sídlící na jejím území. Tato plnění jsou podrobena srážkové dani, a to ve výši 15 % či 35 %. Pokud se však jedná o smluvní stát a v rámci SZDZ je určena nižší sazba daně, musí Česká republika použít tuto sazbu, aby byl příjem zdaněn v souladu se smlouvou.

3.2 Unijní právní úprava zdaňování dividend

V rámci právní úpravy Evropské unie řeší problematiku zdaňování dividend především Směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřským a dceřiných společností z různých členských států a judikatura Evropského soudního dvora.

3.2.1 Směrnice Rady 2011/96/EU

Směrnice se snaží o harmonizaci daňových předpisů členských států tak, aby byl zajištěn řádný chod jednotného vnitřního trhu. Stanovuje neutrální daňová pravidla, která mají za úkol odstranit rozdíly zdaňování mateřských a dceřiných společností uvnitř jednoho

členského státu se zdaňováním společností nacházejících se v různých členských státech¹³⁰.

Cílem směrnice je osvobodit od srážkové daně dividendy, které jsou vypláceny dceřinou společností společností mateřské, zamezit dvojímu zdanění takových příjmů a usnadnit slučování společností v rámci členských států¹³¹.

Každý členský stát je povinen aplikovat pravidla stanovená směrnicí na podíly na zisku, které plynou mateřské společnosti od dceřiných společností z jiných členských států, a naopak i na podíly na zisku, které plynou z členského státu od dceřiné společnosti společností mateřským, které jsou subjekty jiného členského státu. Dále se aplikují na podíly na zisku, které plynou stálým provozovnám¹³².

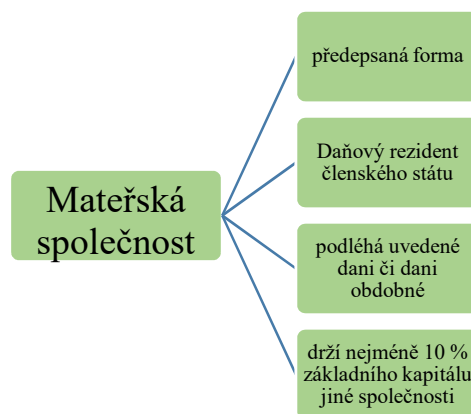
V důsledku nejednotnosti chápání pojmů obsahuje směrnice vlastní definice společnosti členského státu, stálé provozovny, mateřské a dceřiné společnosti.

Podmínky, které musí společnost splňovat, aby ji bylo možné označit jako mateřskou jsou uvedeny v následujícím obrázku.

¹³⁰ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, p.z.

¹³¹ Tamtéž.

¹³² Tamtéž.



Obr. 4: Podmínky mateřské společnosti dle Směrnice Rady 2011/96/EU¹³³

Za mateřskou společnost lze tedy označit společnost, která má některou z uvedených forem, v rámci pravidel České republiky se jedná o akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným. Mezi další aspekty se řadí daňové rezidenství, tedy že ji některý ze členských států považuje dle daňového práva za svého daňového rezidenta, dále že podléhá některé z daní nebo obdobné dani, které jsou uvedeny v příloze Směrnice a v neposlední řadě je třeba uvést podmínku držby povinného podílu na základním kapitálu společnosti, která taktéž splňuje výše uvedené podmínky, a to ve výši nejméně 10 %.

Za stejných podmínek se postavení mateřské společnosti přiznává i společnost členského státu, pokud drží minimálně 10 % základního kapitálu společnosti se sídlem ve stejném členském státě, avšak prostřednictvím své stále provozovny umístěné v jiném členském státě ¹³⁴.

Statut dceřiné společnosti se přiznává společnosti, v případě, že se na základě držby podílu na jejím základním kapitálu přiznává jiné společnosti členského státu postavení společnosti mateřské¹³⁵.

Členské státy mohou využít odchýlení se od směrnice a podmínku podílu na základním kapitálu nahradit podmínkou disponování s hlasovacími právy. Dále směrnice umožňuje

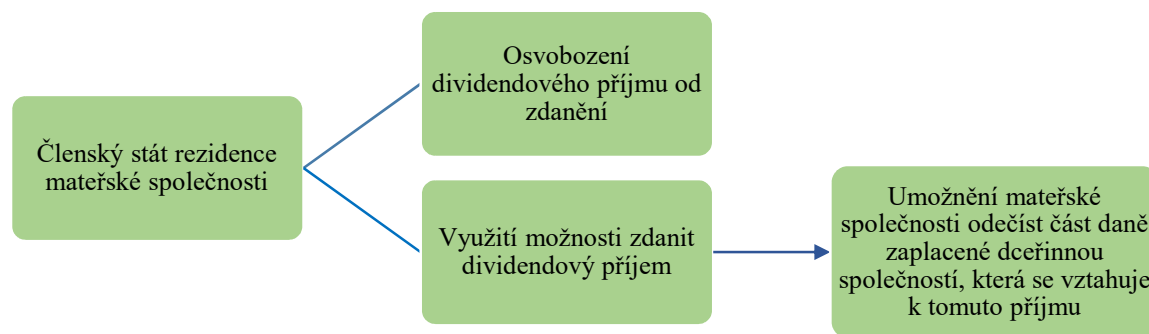
¹³³ Vlastní zpracování dle SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve p.z.

¹³⁴ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v p.z.

¹³⁵ Tamtéž.

stanovení časového testu držby podílu¹³⁶ pro podmínky vzniku postavení mateřské a dceřiné společnosti¹³⁷.

Zisk, který rozděljuje dceřiná společnost je osvobozen od srážkové daně do výše přisuzované mateřské společnosti. V případě platby korporátních daní členský stát mateřské společnosti může podíl na zisku osvobodit nebo jej zdanit, přičemž musí mateřské společnosti nebo její stálé provozovně umožnit odečíst si část daně vztahující se k tomuto podílu a která byla uhrazena dceřinou společností¹³⁸. Tato skutečnost se znázorněna v následujících schématu.



Obr. 5: Schéma zdaňování dividend mateřskou společností umožněné směrnicí¹³⁹

Každý stát má též možnost stanovit, že náklady a ztráty, které souvisí s držbou podílu za základním kapitálu dceřiné společnosti jsou daňově neúčinné a nelze je tedy odečítat od

¹³⁶ Dle směrnice je podmínka časového testu stanovena v délce nejméně dvou let držby podílu, bez jejího přerušení.

¹³⁷ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v p.z.

¹³⁸ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění p.z.

¹³⁹ Vlastní zpracování dle SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve p.z.

zdanitelných příjmů. Pokud má členský stát stanovené tyto náklady paušální částkou, nesmí jejich výše přesáhnout 5 % podílu za zisku¹⁴⁰.

3.2.2 Implementace Směrnice Rady do právní úpravy ČR

Členský stát EU má povinnost během stanovené doby implementovat směrnici do svého právního řádu. Průmět Směrnice Rady 2011/96/EU lze v české právní úpravě nalézt v § 19 ZDP.

Dle § 19 odst. (1) písm. ze) jsou osvobozeny dividendy, které vyplácí dceřiná společnost, rezident České republiky, společnosti mateřské. Osvobození příjmů mateřské společnosti se sídlem či místem vedení v České republice či stálé provozovny, které je v České republice umístěna, jež plynou od dceřiné společnosti, která je rezidentem jiného členského státu Evropské unie, je zakotveno v § 19 odst. (1) písm. zi) ZDP. Toto ustanovení se nepoužije, pokud má dceřiná společnost možnost snížit si o tyto podíly na zisku základ daně či pokud se nachází v likvidaci¹⁴¹.

Mateřskou společností se rozumí obchodní korporace, která je rezidentem některého členského státu a má některou z forem uvedených v právních předpisech EU či jinou z forem uvedených v § 19 odst. (3) písm. b). Dále musí splňovat podmínku držby nejméně 10% podílu na základním kapitálu jiné obchodní korporace po dobu více jak 12 měsíců.

Česká republika využila možnost stanovit náklady, které jsou spojené s držbou podílu mateřské společnosti, jako daňové neúčinné. Toto pravidlo je zakotveno v § 25 odst. (1) písm. zk) ZDP. Režijní náklady jsou omezeny na 5 % výše příjmů z podílu na zisku, pokud poplatník neprokáže, že jejich skutečná výše je nižší.

Veškeré výše uvedené skutečnosti jsou pro lepší představu demonstrovány v následující tabulce.

¹⁴⁰ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění p.z.

¹⁴¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 19.

Tab. 2: Implementace Směrnice 2011/96/EU do ZDP¹⁴²

Skutečnost	Směrnice 2011/96/EU	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Definice pojmu MATEŘSKÁ SPOLEČNOST	a) má některou z uvedených právních forem b) některý z členských států ji dle daňového práva považuje za daňového rezidenta c) podléhá některé z uvedených daní v příloze daní nebo obdobné daní, d) drží nejméně 10 % základního kapitálu společnosti, které splňuje podmínky a) až c) e) možnost využití časového testu držby podílu po dobu nejméně 2 let	a) má některou z právních forem stanovených v předpisech EU nebo § 19 ZDP b) některý z členských států ji dle daňového práva považuje za daňového rezidenta c) drží alespoň 10 % základního kapitálu jiné obchodní korporace d) tento podíl drží nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců
Podíl na zisku z pohledu státu rezidence dceřiné společnosti	OSVOBOZENO	OSVOBOZENO dle § 19 odst. (1) písm. ze)
Podíl na zisku z pohledu státu rezidence mateřské společnosti	a) OSVOBOZENO <i>nebo</i> b) ZDANĚNO, je však mateřské společnosti umožněno odečíst od základu daně výši daně zaplacenou dceřinou společností v zahraničí	OSVOBOZENO vyjma podílů na zisku vyplácených dceřinou společností v likvidaci a podílů na zisku, o které má dceřiná společnost možnost snížit si základ daně
Náklady spojené s držbou podílu	Lze stanovit daňovou neúčinnost těchto nákladů. Pokud jsou stanoveny paušální částkou, nesmí přesáhnout 5 % výše příjmů.	Náklady spojené s držbou podílu na dceřiné společnosti jsou daňově neúčinné dle § 25 odst. (1) písm. zk). Režijní náklady jsou omezeny na 5 %, pokud poplatník neprokáže, že jejich skutečná výše je nižší.

¹⁴² Vlastní zpracování.

3.2.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Na půdě Soudního dvora EU je rozhodováno o otázkách týkajících se dodržování a provádění unijního práva. Rozsudky Soudního dvora EU tvoří nedílnou součást unijní právní úpravy i přesto, že nejsou pro členské státy právně závazné.

S problematikou zdaňování dividend je spojeno značné množství rozsudků, především z oblasti volného pohybu kapitálu a svobody usazování. V rámci řízení jsou nejčastěji řešeny otázky diskriminačního zacházení členských států vůči jejich nerezidentům a aplikace článků Směrnice 2011/96/EU.¹⁴³

Níže jsou uvedeny příklady rozsudků souvisejících s problematikou zdaňování dividend, které byly vydány Soudním dvorem EU. Jedná se o rozsudek č. j. C-379/05, jehož podstatou je rozhodnutí v oblasti rozdílného zdanění na základě státní příslušnosti právnických osob a o rozsudek č. j. C-06/16 jež řeší otázku týkající se aplikace Směrnice 2011/96/EU, a to v oblasti osvobození dividendového příjmu.

Rozsudek č. j. C-379/05

Mezi rozsudky, jejichž obsahem je řešení otázky diskriminačního zacházení členských států patří například rozsudek č. j. C-379/05 ve věci Amurta SGPS proti Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam ze dne 8. listopadu 2007¹⁴⁴.

Příčinou sporu bylo, že společnost Amurta SGPS, sídlící mimo Nizozemsko, v době výplaty dividend vlastnila ve společnosti Retailbox 14 % akcií. Dalšími akcionáři společnosti byla společnost Sonaetelecom BV, se sídlem v Nizozemsku a 2 společnosti se sídlem v Portugalsku. Dividendy, které náležely nizozemské společnosti nebyly předmětem daně z důvodu, že právní předpisy Nizozemí připisují osvobození tomuto druhu příjmů, pokud je jejich zdroj držen v rukou nizozemské společnosti. Ostatním

¹⁴³ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozhodnutí Soudního dvora EU* [online]. [cit. 2017-13-07].

¹⁴⁴ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-379/05* [online]. 8.11.2007 [cit. 2017-12-07].

společnostem byla sražena daň ve výši 25 %, neboť nedosahovaly požadovaného podílu na základním kapitálu stanoveného Směrnicí Rady 90/435/EHS^{145 146}.

Jménem společnosti Amurta SGPS podala společnost Retailbox stížnost, ve které se domáhala vrácení vybrané daně z dividend. Stížnost byla zamítnuta a společnost Amurta podala žalobu k Amsterodamskému soudu. Ten položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, neboť se domníval, že by případ mohl být v rozporu s články 56 a 58 Smlouvy o ES, které se týkají pohybu kapitálu¹⁴⁷.

Rozhodnutí Soudního dvora v této věci stanovuje, že nizozemská právní úprava není v souladu s články 56 ES a 58 ES. Nelze připustit, aby společnost se sídlem v jiném členském státě, která nedosahuje minimálního podílu na základním kapitálu stanoveného Směrnicí rady 90/435/EHS, byla zdaňována srážkovou daní, zatímco společnosti stejného členského státu byly od této srážky osvobozeny. Tato srážková daň nemůže být odůvodňována daňovým zvýhodněním, kterém může dotčený subjekt využít v jiném členském státě, v tomto případě úplného zápočtu daně. Je v pravomoci vnitrostátního soudu, aby rozhodl v případě, že se dotčený členský stát bude odvolávat na SZDZ uzavřenou s příslušným členským státem¹⁴⁸.

Rozsudek č. j. C-6/16

Příkladem rozsudku, který řeší problematiku aplikace Směrnice 2011/96, je rozsudek **č. j. C-6/16** ve věci Egiom SAS, dříve Hlocim France SAS, Enka SA proti Ministre des Finances et des Comptes publics (ministr financí a veřejných rozpočtů) ze dne 7. září 2017¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Tato Směrnice je předchůdcem Směrnice Rady 2011/96/EU.

¹⁴⁶ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-379/05* [online]. 8.11.2007 [cit. 2017-12-07].

¹⁴⁷ Tamtéž.

¹⁴⁸ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-379/05* [online]. 8.11.2007 [cit. 2017-12-07].

¹⁴⁹ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-6/16* [online]. 7.9.2017 [cit. 2017-12-07].

Společnost Eqiom, založená podle francouzského práva, je dceřinou společností lucemburské společnosti Enka, která je jejím 100% vlastníkem. Společnost Enka je však z více jak 99 % vlastněna kyperskou společností, kterou ovládá společnost se sídlem ve Švýcarsku. V letech 2005 a 2006 byly vyplaceny společnosti Enka dividendy, které byly francouzskými daňovými orgány zdaněny srážkovou daní. Společnosti zažádali o osvobození od srážkové daně, které však bylo francouzskými daňovými orgány zamítnuto. Důvodem byla skutečnost, že mateřská společnost je ovládána osobami, které nejsou usazeny ve státech Evropské unie, ledaže by právnická osoba doložila, že hlavním účelem řetězce není využití daňového osvobození¹⁵⁰.

Společnosti podaly žalobu a kasační opravný prostředek ke Státní radě Francie, v němž tvrdily, že právní předpisy jsou neslučitelné s primárním unijním právem a Směrnicí 2011/96/EU. Státní rada položila Soudnímu dvoru předběžné otázky, jejichž podstatou bylo zjistit, zda uvedená Směrnice a článek 49 nebo 63 SFEU brání vnitrostátním právním předpisům zakotvovat uplatnění daňových zvýhodnění pouze za určitých podmínek, i když je jejich hlavní podstatou je zabránit zneužívání tohoto zvýhodnění¹⁵¹.

Rozhodnutí Soudního dvora EU v této věci stanovuje, že Směrnice 2011/96/EU i článek 49 SFEU brání vnitrostátním předpisům členských států, aby daňové zvýhodnění bylo poskytováno pouze některým členským státům, a to bylo podmiňováno prokázáním toho, že hlavním účelem není využít dané osvobození¹⁵².

Další rozsudky Soudního dvora

V rámci judikatury Soudního dvora existuje mnoho dalších rozsudků, které řeší otázky sporů týkající se problematiky zdaňování dividendových příjmů. Mezi tyto lze řadit například rozsudek ve věcech spojených **č.j. C-504/16 a C-613/16** z 20. prosince 2017, z kterého vyplývá že není v souladu s unijním právem, pokud členský stát odpírá právo osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend nerezidentní mateřské

¹⁵⁰ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-6/16* [online]. 7.9.2017 [cit. 2017-12-07].

¹⁵¹ Tamtéž.

¹⁵² Tamtéž.

společnosti, pokud jsou její podíly drženy osobami, které nemají právo na navrácení srážkové daně či osvobození, pokud pobírají dividendy přímo od dceřiné společnosti, která je rezidentem členského státu. Musí však být splněna jedna podmínka ze stanovených právními předpisy daného státu¹⁵³.

Jako další lze uvést rozsudek **č.j. C-386/14** z 2. září 2015, který stanovuje, že právní úprava členského státu musí v otázce týkající se daňové integrace nahlížet stejně na společnosti ve skupině, a to bez ohledu na to, v jakém členském státě sídlí. Znamená to tedy, že mateřská společnost má možnost neutralizovat opětovné zahrnutí podílu výdajů a nákladů stanoveného pevnou paušální sazbou ve výši 5 % z čisté částky dividend bez ohledu na to, zda je společnost obdržela do rezidentních společností daného členského státu či členského státu jiného, pokud by tyto společnosti byly brány v potaz pro volbu zdanění skupiny společností, v případě, že by byly rezidenty daného členského státu¹⁵⁴.

3.2.4 Shrnutí

V rámci unijní úpravy je oblast zdaňování dividend upravována Směrnicí Rady 2011/96/EU, která zakotvuje pravidla pro zdaňování mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Směrnice obsahuje nejen pravidla pro zdaňování těchto mateřských a dceřiných společností, ale také vlastní definice pojmů.

Důležitá je definice mateřské a dceřiné společnosti, přičemž za mateřskou společnost se považuje společnost, která má předepsanou právní formu, je rezidentem některého členského státu, podléhá některé dani, která je uvedena v příloze Směrnice a vlastní alespoň 10 % základního kapitálu jiné společnosti.

Pravidla pro zdaňování i příslušné definice jsou implementovány členskými státy do vnitrostátních právních úprav, přičemž v České republice lze průmět této Směrnice nalézt v § 19 ZDP. Co se týče definice mateřské společnosti, Česká republika využila možnosti,

¹⁵³ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve spojených věcech C-504/16 a C-613/16* [online]. 26.2.2018 [cit. 2018-03-01].

¹⁵⁴ INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-386/14* [online]. 2.9.2015 [cit. 2017-12-07].

kterou ji dává Směrnice a stanovila časový test držby podílu na základním kapitálu v délce nejméně 12 měsíců.

Veškerá stanoviska pro stanovení mateřské a dceřiné společnosti, které jsou rezidenty členských států, jsou důležitá z důvodu osvobození příjmů plynoucích z držby podílu na základním kapitálu.

Členský stát může také využít možnosti stanovení daňové neúčinnosti nákladů, které souvisí s držbou podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti. Pokud jsou tyto náklady stanoveny paušální částkou, nesmí přesáhnout výši 5 %.

Důležitou součástí unijní právní úpravy tvoří i judikatura Soudního dvora EU. Jeho rozsudky sice nejsou právně závazné pro všechny členské státy, ale slouží pro představu, jak by v případě obdobného sporu Soudní dvůr EU rozhodoval. V oblasti zdaňování dividend existuje mnoho rozhodnutí, které se převážně týkají sporů v oblasti diskriminačního zacházení na základě státní příslušnosti a aplikací Směrnice 2011/96/EU. Výše uvedený rozsudek č. j. C-379/05 se zabývá oblastí diskriminace dle státní příslušnosti, kdy Soudní dvůr EU rozhodl, že nelze připustit, aby bylo jednomu členskému státu poskytnuto osvobození daného příjmů a druhému nikoli.

Naopak rozsudek č. j. C-06/16 se zabývá problematikou aplikace Směrnice 2011/96/EU, kdy stanovuje, že nelze nepřiznat osvobození mateřské společnosti členského státu na základě toho, že je vlastněna jinými společnostmi nečlenských států, a to ani za předpokladu, že se zde vyskytuje podezření na zneužití daňového zvýhodnění.

Za zmínku stojí i rozsudek č. j. C-386/14, který stanovuje, že právní úprava členského státu musí v otázce daňové integrace nahlížet na společnosti, které jsou součástí skupiny stejně, bez ohledu na to, jakého členského státu jsou rezidenty.

3.3 Využití mezinárodní a unijní právní úpravy v oblasti daňového plánování

Snahou obchodních společností je optimalizovat svoji daňovou povinnost. Snaží se proto plánovat svoje aktivity a využít veškerých možností, které jim nabízejí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a směrnice vydávané Evropskou unií.

3.3.1 Treaty shopping

Treaty shopping představuje úsilí obchodních společností využít sítě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a svoje aktivity rozmístit tak, aby bylo využito co nejvýhodnější mezinárodní smlouvy pro konkrétní účel¹⁵⁵.

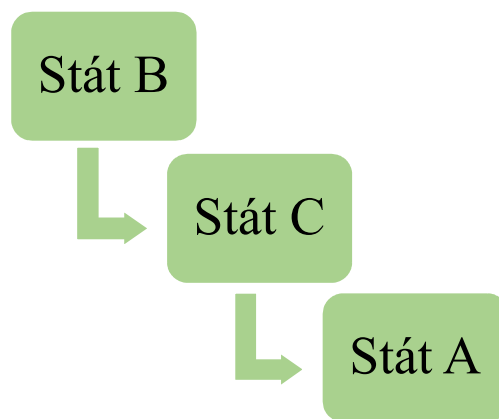
Treaty shopping tedy představuje směřování příjmů plynoucích společnosti sídlící v jedné zemi přes jinou zprostředkující společnost, která sídlí v zemi třetí, aby získala výhodu, která plyne z daňových smluv, na kterou by jinak neměla nárok¹⁵⁶.

Typickým příkladem využití přímého treaty shoppingu je právě optimalizace v oblasti zdaňování dividend. Společnost, která je příjemcem dividendy, vytvoří v jiném státě novou společnost, která tyto dividendy obdrží od vyplácející společnosti, neboť tak docílí jejich nižšímu či nulovému zdanění. Společnost ve třetí zemi se vytváří většinou v případech, kdy stát rezidence příjemce a plátce mezi sebou nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění anebo je tato smlouva sice uzavřená, ale v dané oblasti je pro společnosti nevýhodná¹⁵⁷. Situace je pro lepší představu demonstrována na obrázku níže.

¹⁵⁵ DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8.

¹⁵⁶ ACCOUNTING NOTES. *Anti-Treaty Shopping* [online]. [cit. 2017-12-27].

¹⁵⁷ DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8.



Obr. 6: Treaty shopping¹⁵⁸

Stát A představuje stát příjemce dividendy, stát B naopak stát zdroje. Stát A a stát B mezi sebou mají uzavřenou nevýhodnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo ji nemají uzavřenou vůbec, proto se společnost, která je rezidentem státu A rozhodla založit společnost ve státě C, aby dosáhla daňové optimalizace a využila výhod, které ji nabízí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

3.3.2 Directive shopping

Pojem „directive shopping“ je poměrně nedávný pojem, který se začal používat především se vznikem Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech¹⁵⁹. Directive shopping představuje takové jednání společnosti, jež je rezidentem nečlenského státu EU, aby mohla využít daňové optimalizace, která je nabízena členským státům směrnicemi EU¹⁶⁰.

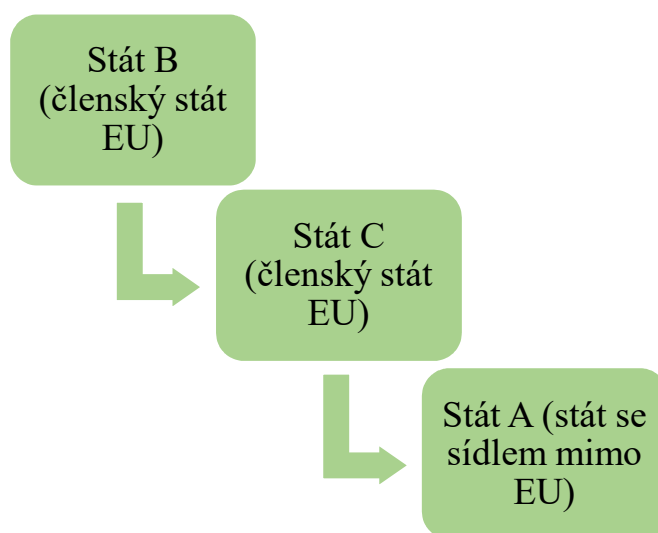
V případě problematiky výplaty dividend se dá tento pojem vysvětlit na následujícím příkladu. Společnost A, která je rezidentem státu mimo EU a která očekává příjem dividend od společnosti B, která je rezidentem členského státu EU, založí v jiném členském státě EU společnost C. Daňová výhoda následně vyplývá ze skutečnosti, že

¹⁵⁸ Vlastní zpracování dle DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8.

¹⁵⁹ DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8.

¹⁶⁰ WIRTSCHAFTSLEXIKON24.COM. *Directive shopping* [online]. ©2017 [cit. 2017-12-27].

dividendy vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností, které jsou rezidenty členských států EU, jsou osvobozeny od daně¹⁶¹.



Obr. 7: Directive shopping¹⁶²

3.4 Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňové povinnosti v oblasti zdaňování dividend

Mezinárodní daňová optimalizace je pro nadnárodní společnosti velmi důležitým tématem. Ve snaze zabránit daňovým únikům na mezinárodní úrovni vytvořila OECD projekt BEPS, který obsahuje 15 akčních plánů, které mají minimalizovat možnosti, které nadnárodní společnosti využívají pro svou daňovou optimalizaci. Tyto akční plány obsahují jak doporučení ke změnám v oblasti legislativy, smluv o zamezení dvojího zdanění, tak návrhy postupů daňové zprávy a ekonomických analýz¹⁶³.

¹⁶¹ DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8.

¹⁶² Vlastní zpracování dle DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8.

¹⁶³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online].

Evropská komise na základě těchto iniciativ OECD představila balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem, který mimo jiné obsahuje i Směrnici Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Tuto směrnici mají za povinnost členské státy implementovat do svých vnitrostátních právních předpisů do 31. prosince 2018^{164,165}.

3.4.1 BEPS v oblasti zdaňování dividend

V oblasti zdaňování dividend jsou nejvýznamnější opatření, která jsou obsažena v akční plánech číslo 2, 3 a 6.

Akční plán 2: Neutralizace efektů hybridních schémat

Tento plán se věnuje problematice rozdílného chápání subjektů a instrumentů. Tím, že v každé zemi dochází k rozdílnému posouzení postavení subjektu či instrumentu, může docházet ke dvojímu nezdanění příjmů. Dochází i k situaci, že je možné v jednom státě uplatnit instrument jako daňový náklad a v druhém je příjem osvobozený¹⁶⁶. Takže nejen, že dochází ke dvojímu nezdanění, ale i k optimalizaci daňové povinnosti subjektu, který platí za daný instrument.

Součástí akčního plánu jsou tedy pravidla, která mají zabránit těmto daňovým nesouladům, které vznikají při uskutečňovaných transakcích. Doporučená pravidla mají za úkol sladit daňové zacházení se subjektem či instrumentem v jurisdikcích dotčených států. Primární pravidla stanovují, že subjektu státu zdroje je odepřeno právo odpočtu od základu daně v případě, že je v druhém státě příjem osvobozen. Pokud nebudou aplikována primární pravidla, může stát rezidence příjemce požadovat zahrnutí

¹⁶⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online].

¹⁶⁵ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

¹⁶⁶ Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní, verze k 22. dubnu 2016

příslušného příjmu do základu daně či odepřít subjektu duplicitní odpočet v závislosti na povaze příjmů¹⁶⁷.

S problematikou zdaňování dividend souvisí návrh OECD na změnu Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v článku 10. Jedná se o úpravu uplatnění snížené sazby srážkové daně, a to tak, že může být použita pouze v případě, kdy je lze přesně identifikovat jako příjem daňového rezidenta druhého smluvního státu¹⁶⁸.

V rámci České republiky je od roku 2016 aplikováno pravidlo, podle něhož má mateřská společnost nárok na osvobození přijatých dividend pouze v případě, že si o ně dceřiná společnost nesnížila základ daně¹⁶⁹.

Akční plán 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)

Tento akční plán představuje pravidla pro řešení problému převádění zisků na dceřiné společnosti z důvodu jejich umístění v zemích s nižší úrovní zdanění. Stanovená pravidla mají spolu s CFC pravidly za úkol odradit nadnárodní společnosti od umělého převádění pasivních zisků do států s nižší daňovou zátěží¹⁷⁰.

Navrhovaná pravidla stanovují, které zisky ovládané společnosti mohou být připsány její ovládající společnosti, avšak za předpokladu, že tato společnost sídlí ve státě uplatňujícím CFC pravidla a jsou zdaněny jako její vlastní zisky¹⁷¹.

Plán obsahuje 6 základních stavebních prvků CFC pravidel, a to přisuzování označení ovládaná společnost na základě držby alespoň 50 % základního kapitálu jiné společností.

¹⁶⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29].

¹⁶⁸ Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní, verze k 22. dubnu 2016

¹⁶⁹ MOORE STEPHENS. *Implementace akčních plánů BEPS do české daňové legislativy* [online]. ©2016 [cit. 2017-12-29].

¹⁷⁰ Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní, verze k 22. dubnu 2016

¹⁷¹ Tamtéž.

V případě že se mateřská společnost nachází na tzv. černé listině, může být stanoveno nižší % držby základního kapitálu. Další základní prvek představují výjimky a prahové požadavky CFC, například se CFC pravidla platí pouze v jurisdikcích, kde ovládaná společnost podléhá významně nižší daňové sazbě než ovládající společnost¹⁷².

Základní prvky dále zahrnují definice příjmů, především pasivních, doporučená pravidla pro výpočet výše příjmů, způsoby přiřazování příjmů společníkům a způsob zabránění dvojího zdanění. Je doporučeno, aby daň, která je zaplacená v zemích uplatňujících CFC pravidla a je spojena s daným příjmem, mohla být započtena na daň ovládající osoby¹⁷³.

V České republice lze tyto skutečnosti sledovat v případě, kdy se nárok na osvobození dividendových příjmů přijatých mateřskou společností nepřiznává, pokud má dceřiná společnost sídlo v nesmluvním státě a podléhá dani z příjmů menší jak 12 %. U tohoto pravidla v rámci České republiky postačuje, aby ovládající, mateřská, společnost, držela podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti ve výši 10 %¹⁷⁴.

Akční plán 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění

Tento akční plán se zaměřuje na stanovení takových pravidel, která zabrání treaty shoppingu. Jedná se tedy o takové změny v Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění, které zabrání poplatníkům zneužívání výhod z ní vyplývajících a díky kterým přichází státy o část daňových příjmů¹⁷⁵.

V rámci iniciativ, které směřují k zamezení treaty shoppingu je navržena změna názvu Modelové smlouvy a preambule tak, aby z nich byl jasný cíl a smysl smlouvy. Dále je Modelová smlouva doplněna o nový článek obsahující ustanovení o „limitation-on-benefits“ (podmínky, které musí společnost splnit, aby mohla SZDZ

¹⁷² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29].

¹⁷³ Tamtéž.

¹⁷⁴ MOORE STEPHENS. *Implementace akčních plánů BEPS do české daňové legislativy* [online]. ©2016 [cit. 2017-12-29].

¹⁷⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6–2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29].

použit) a tzv. GAAR a pozměňuje se v několika člancích, které byly nejvíce zneužívány pro treaty shopping¹⁷⁶.

V kontextu zdaňování dividend je v rámci tohoto akčního plánu doplněn odstavec 2 článku 10 o časový test držby podílu po dobu 1 roku i s upřesněním způsobu jeho počítání. Mnoho států poskytuje nárok na osvobození příjmu od daně, pokud je dosaženo požadované doby držby, a proto s ohledem na tuto skutečnost lze zahrnout podmínku časového testu do smluv o zamezení dvojího zdanění¹⁷⁷.

Důvodem zavedení časového testu do ustanovení článku 10 je touha, aby byla pravidla co nejkonkrétnější a nedocházelo k jejich zneužívání například tím způsobem, že společnost drží 25 % jiné společnosti pouze krátce před výplatou dividend, a to pouze z toho důvodu, aby získala daňovou výhodu v podobě nižší či nulové sazby daně¹⁷⁸.

Shrnutí

V oblasti zdaňování dividend jsou důležité výše uvedené akční plány projektu BEPS. Jedná se tedy o akční plán 2, 3 a 6.

V následující tabulce je shrnuta hlavní podstata vybraných akčních plánů a jejich iniciativy v oblasti zdaňování dividend.

¹⁷⁶ Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní, verze k 22. dubnu 2016

¹⁷⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6–2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29].

¹⁷⁸ Tamtéž.

Tab. 3: Akční plány BEPS v kontextu zdaňování dividend¹⁷⁹

Akční plán	Podstata akčního plánu	Pravidla zdaňování dividend
Akční plán 2: Neutralizace efektů hybridních schémat	Tento plán se věnuje problematice rozdílného chápání subjektů a instrumentů. Může tak docházet ke dvojímu nezdanění či nesprávné úpravě základu daně	Pravidlo úpravy uplatňování snížené sazby srážkové daně tak, že může být použita pouze v případě, kdy jsou dividendy považovány za neodmyslitelný příjem daňového rezidenta druhého smluvního státu
Akční plán 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)	Tento akční plán představuje pravidla pro řešení problému převádění zisků na dceřiné společnosti z důvodu jejich umístění v zemích s nižší úrovní zdanění. Je spojen s CFC pravidly.	Pravidla pro hlídání a zdaňování výše převodu zisku, aby nedocházelo k nižší či nulové daňové zátěži, než by tomu tak bylo u mateřské společnosti.
Akční plán 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění	Tento akční plán se zaměřuje na takové změny v Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění stanovení, aby bylo zabraňováno treaty shoppingu.	Doplnění článku 10 o časový test držby podílu po dobu 1 roku i s upřesněním způsobu jeho počítání pro možnost uplatnění snížené sazby srážkové daně.

¹⁷⁹ Vlastní zpracování.

Akční plán 2 v projektu BEPS tedy představuje pravidla, která by měla zabránit rozdílnému pohledu států na subjekty či instrumenty. Jako příklad takového jednání lze uvést situaci, kdy je platba v jednom smluvní státě posuzována jako dividenda, která je daňově osvobozena a ve druhém jako daňově uznatelný náklad, například úrok.

V kontextu se zdaňováním dividend upravuje tento akční plán pravidla možnosti uplatnění snížené sazby daně.

Dalším akčním plánem, který se dotýká oblasti mezinárodního zdaňování dividend je akční plán 3, který je zaměřen na stanovování pravidel v oblasti převodu zisku mateřské společnosti svým dceřiným společnostem za účelem nižšího daňového zatížení. Tento plán kooperuje s pravidly CFC a v oblasti zdaňování dividend se snaží hlídat, aby nedocházelo k jejich nižšímu či nulovému zdanění.

Posledním uvedeným je akční plán 6, který se zaměřuje na změny v Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Tyto změny mají přispívat k nemožnosti zneužívání daňových výhod plynoucích ze smluv, odstranit či alespoň dostatečně omezit treaty shopping.

V oblasti problematiky mezinárodního zdaňování dividend je na základě tohoto akčního plánu doplněn článek 10 o časový test držby podílu na základním kapitálu pro uplatnění snížené sazby srážkové daně. Tento časový test je nastaven na dobu 365 dní.

Všechny akční plány BEPS jsou pro členské státy OECD nezávazné, Evropská komise však na základě nich vytvořila balíček iniciativ proti vyhýbání se daňovým povinnostem, který mimo jiné obsahuje i Směrnici Rady 2016/1164. Tato Směrnice obsahuje vybraná pravidla akčních plánů BEPS a je pro všechny členské státy EU závazná, tzn. musí ji implementovat do svých právních řádů. Členské státy mají povinnost ji implementovat do 31. prosince 2018.

4 MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB

Jedním ze základních cílů obchodních korporací je dosahovat co nejnižšího daňového zatížení. Tato kapitola je věnována analýze možností daňové optimalizace, kterých mohou právnické osoby se sídlem či místem vedení v České republice, využít v oblasti mezinárodního zdaňování.

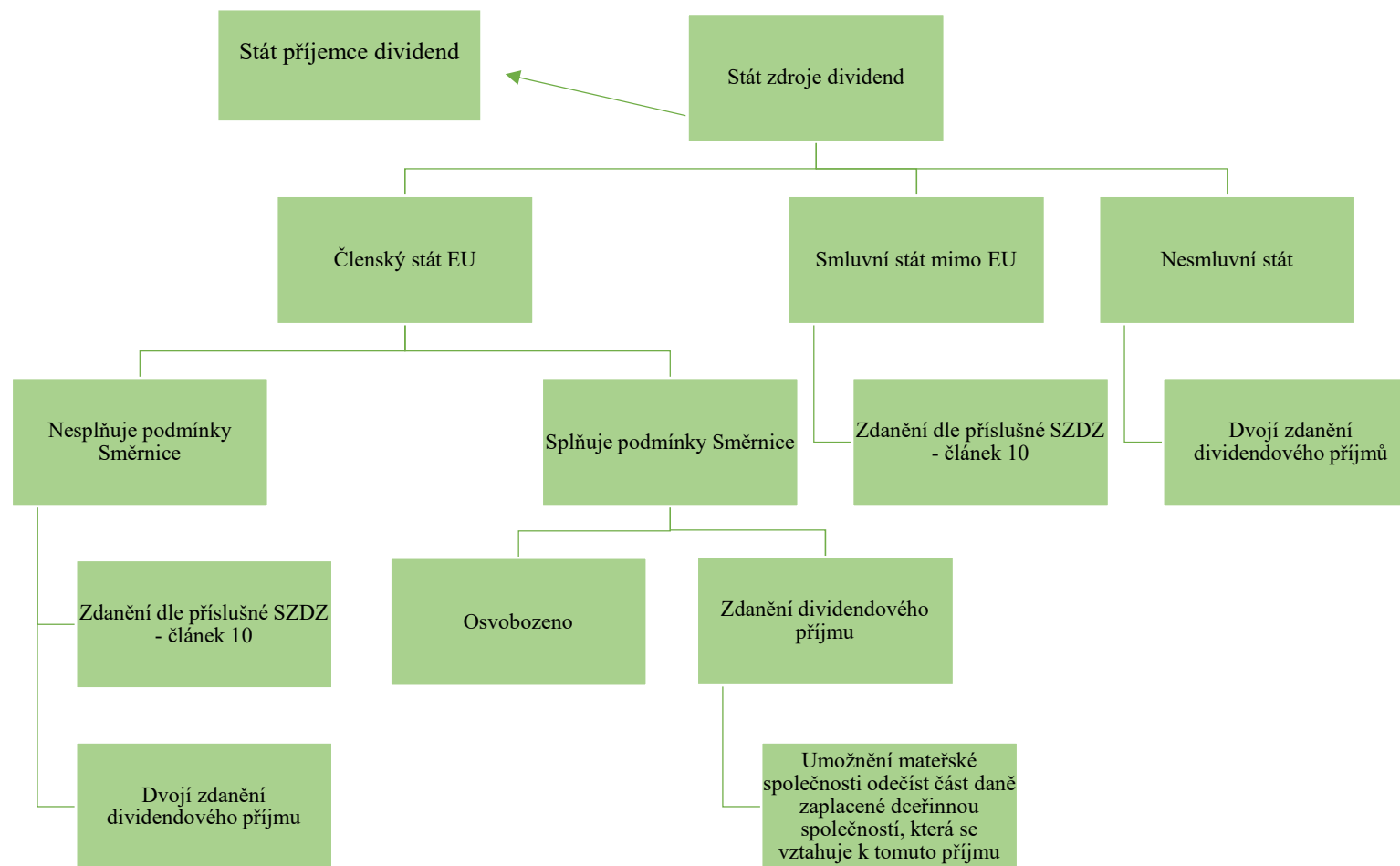
Prostředky, které mohou tyto obchodní společnosti, v souvislosti se zdaňováním dividendových příjmů využívat k optimalizaci daňové povinnosti se liší podle toho, v jakém státě sídlí či se nachází místo vedení dceřiné společnosti, od které tento příjem plyne.

V případě, že se stát, ze kterého plyne dividendový příjem od obchodní společnosti nachází ve členském státě EU, primárně je využíváno prostředků daňové optimalizace, které nabízí unijní právní úprava, konkrétněji Směrnice 2011/96/EU.

Pokud dividendový příjem plyne od společnosti ze státu, který není členem Evropské unie či nesplňuje podmínky dané Směrnicí 2011/96/EU, avšak má se státem rezidence společnosti, která je příjemcem tohoto příjmu uzavřenou platnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, využívá k daňové optimalizaci výhody plynoucí z článku 10 této smlouvy.

V případě, že příjem plyne od společnosti ze státu, který nemá se státem rezidence příjemce uzavřenou platnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, dochází ke dvojímu zdanění příjmů. Příjem je tedy zdaněn jak ve státě zdroje, tak ve státě rezidence bez možnosti daňové optimalizace. Jedinou možností, kterou Česká republika v tomto případě nabízí je uplatnění zaplacené daně jako daňově uznatelného nákladu v příštím zdaňovacím období.

Následující obrázek znázorňuje základní postupy při zdaňování dividend, kdy Česká republika představuje stát příjemce dividend.



Obr. 8: Základní schéma mezinárodního zdaňování dividend¹⁸⁰

¹⁸⁰ Vlastní zpracování

4.1 Mezinárodní úroveň zdanění dividend

Mezinárodní právní úprava zdanění dividend se v případě uzavření SZDZ řídí touto smlouvou. Společnosti tedy mohou čerpat výhod, které jsou jim poskytovány, avšak nemělo by docházet k jejich zneužívání.

V případě zdanění mezinárodních příjmů právnických osob lze k daňové optimalizaci využít výhod, které jsou subjektům poskytovány na základě smluv o zamezení dvojího zdanění. V případě dividendového příjmu se tak děje na základě článku 10 SZDZ. Tento článek je podrobněji rozebrán v kapitole 3.1 (str. 42 a násl.).

Pokud stát rezidence příjemce nemá uzavřenou SZDZ se státem zdroje dividendového příjmu plynoucího od dceřiné společnosti, dochází ke dvojímu zdanění tohoto příjmu. Není totiž poskytována žádná možnost využití výhod a tím docílit daňové optimalizace.

Zdaňování dividend ze smluvního státu

Na mezinárodní úrovni dochází tedy k daňové optimalizaci na základě výhod plynoucích z příslušné SZDZ mezi dotčenými státy. Na základě Modelové smlouvy, v odstavci 1 článku 10, je přisuzováno právo na zdanění dividendového příjmu státu rezidence společnosti, která je jeho příjemcem. V souvislosti se zaměřením diplomové práce se jedná o Českou republiku.

Obchodní společnost však musí věnovat pozornost i tomu, zda smlouva nabízí možnost zdanit dividendy i státu zdroje a výši sazby, která je smlouvou uplatněna. Výše sazby se odvíjí od výše podílu na základním kapitálu. Dle akčních plánů organizace OECD, ke kterým se Česká republika připojila svým podpisem smlouvy BEPS, může být dalším kritériem i časový test držby v délce 365 dní.

Ve státě rezidence dochází u společnosti, která je příjemcem dividendového příjmu ke zdanění jejích celosvětových příjmů. Na základě ustanovení SZDZ je jí umožněno využít metody o zamezení dvojího zdanění. Metodu, která je přisouzena danému druhu příjmu

lze zjistit z článku 23 SZDZ¹⁸¹. V případě zdanění dividend je v drtivé většině aplikována metoda zápočtu daně.

K tomu, aby obchodní korporace mohla uplatnit metodu vyloučení dvojího zdanění musí splnit příslušná kritéria, která jsou stanovena státem rezidence. Musí být schopna dokázat zdroj příjmů, výši základu daně a v případě aplikace metody zápočtu i výši a správnost výpočtu daně zaplacené v zahraničí¹⁸².

Dokazování uvedených skutečností lze provést prostřednictvím potvrzení o zdanění od příslušného zahraničního správce daně nebo, vyjma správného výpočtu daně, potvrzení od zahraničního plátce příjmů, doplněné o tvrzení o jeho vlastním daňovém domicilu, které získá od svého správce daně. Výši daně zaplacené v zahraničí lze také dokázat potvrzením depozitáře o sražení daně¹⁸³.

4.2 Unijní úroveň zdanění dividend

V případě, že se sídlo či místo vedení společnosti, která přijímá i vyplácí dividendy nachází v členském státě Evropské unie, pro daňovou optimalizaci se primárně využívá unijní právní úprava, přesněji Směrnice Rady 2011/96/EU.

V případě, že mateřská i dceřiná společnost splňují podmínky Směrnice Rady 2011/96/EU, které jsou uvedeny v kapitole 3.2.1 (str. 48 a násl.), dochází k osvobození dividendového příjmu nebo k jeho zdanění, přičemž je mateřské společnosti dovoleno odečíst si část daně vztahující se k tomuto příjmu, která byla zaplacená ve státě zdroje dceřinou společností.

Dividendový příjem je v případě daňové optimalizace na základě Směrnice 2011/96/EU osvobozen ve výši 95 % v případě, že jsou náklady spojené s držbou podílu základního

¹⁸¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-11-25].

¹⁸² SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 43. ISBN 978-80-7552-688-5.

¹⁸³ Tamtéž.

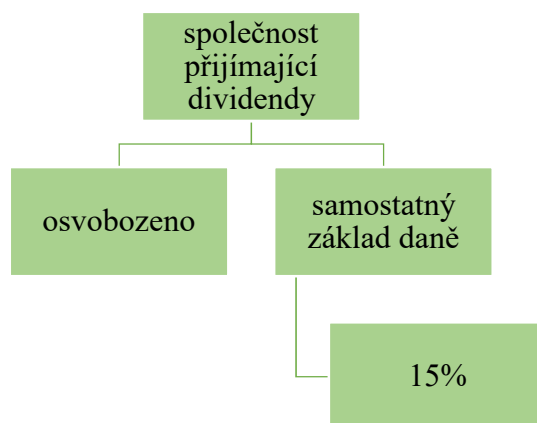
kapitálu dceřiné společnosti stanoveny paušální sazbou. Je tomu tak, neboť tyto náklady, jsou daňově neúčinné a jejich výše je Směrnicí Rady stanovena ve výši maximálně 5 %.

Pokud podmínky dané Směrnicí 2011/96/EU splněny nejsou pak, v případě, že stát rezidence mateřské společnosti má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem zdroje dividendového příjmu, se využije výhod plynoucích z této SZDZ.

Ke dvojímu zdanění dividendového příjmů by došlo, pokud stát rezidence mateřské společnosti nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, ze kterého plyne dividendový příjem. V případě, že příjem plyne ze členského státu EU nemůže tato situace nastat, neboť Česká republika má uzavřenou SZDZ se všemi ostatními členskými státy.

4.3 Zdanění dividend v rámci České republiky

Příjem, který plyne obchodní korporaci z držby podílu na zisku v jiné obchodní korporaci se v České republice posuzuje jako příjem osvobozený pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 19 ZDP, jinak jako samostatný základ daně dle § 20b ZDP.



Obr. 9: Vnitrostátní zdanění dividendového příjmu¹⁸⁴

¹⁸⁴ Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Osvobození od daně je v případě dividendového příjmu přisuzováno příjmům plynoucím mateřské společnosti od dceřiné nebo stálé provozovně, která je umístěna na území České republiky. Toto osvobození není možné uplatnit, pokud si může dceřiná společnost snížit o jejich výši základ daně nebo se nachází v likvidaci.

Pro označení mateřská a dceřiná společnost musí obchodní korporace splňovat podmínky, které jsou uvedeny v § 19 ZDP. Za mateřskou společnost lze označit obchodní korporaci, která:

- a) má některou z právních forem stanovenou zákonem,
- b) je daňovým rezidentem členského státu EU,
- c) drží alespoň 10 % základního kapitálu jiné obchodní korporace,
- d) a to alespoň 12 měsíců nepřetržitě.

Osvobození může být uplatněno i před splněním časového testu držby podílu, musí však být splněn předpoklad, že dojde k jeho dodržení.

Za dceřinou společnost se považuje obchodní korporace, na jejímž základním kapitálu drží podíl společnost mateřská.

Osvobození se může uplatnit i případě, že se jedná o příjmy plynoucí z držby podílu na základním kapitálu obchodní korporace, která je daňovým rezidentem státu, se kterým:

- a) má Česká republika uzavřenou platnou SZDZ,
- b) dividendy plynou od společnosti, která má obdobnou právní formu společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti nebo družstva,
- c) je její dceřinou společností,

d) podléhá dani z příjmů právnických osob alespoň ve výši 12 %¹⁸⁵.

Od daně jsou také osvobozeny příjmy, které plynou mateřské společnosti, která je rezidentem České republiky od dceřiné společnosti, která je rezidentem jiného členského státu EU nebo EHP¹⁸⁶.

Výdaje spojené s držbou podílu na základním kapitálu

Výdaje a režijní náklady, které vznikají společnosti v důsledku držby podílu na základním kapitálu jiné společnosti jsou daňově neuznatelnými.

Režijní náklady jsou omezeny na 5 % dividendových příjmů, které plynou od dceřiné společnosti, pokud poplatník neprokáže, že jejich skutečná hodnota je nižší.

Znamená to tedy, mateřská společnost musí ze svých daňově uznatelných nákladů vyjmout hodnotu, která odpovídá 5 % příjmů z dividend. Pokud však prokáže, že jejich skutečná hodnota je nižší, vyjímá pouze tuto hodnotu.

Vyloučení dvojího zdanění příjmů

Pravidla pro používání metod zamezení dvojího zdanění jsou stanovena v § 38f ZDP.

Při použití metody zápočtu lze snížit daňovou povinnost o daň, která byla zaplacená v zahraničí v souvislosti s dividendovým příjmem. V případě prostého zápočtu lze započít pouze takovou výši daně, která připadá na tyto příjmy a je stanovena podle ZDP¹⁸⁷. Pokud lze na daň započíst částku nižší, než byla v zahraničí zaplacená, lze zbývající část této částky uplatnit jako daňový výdaj v následujícím zdaňovacím období.

¹⁸⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 19.

¹⁸⁶ Tamtéž.

¹⁸⁷ Tamtéž, § 38f.

Pro účely metody vyloučení se příjmy snižují o náklady, které jsou stanoveny podle ZDP. Pokud nelze tyto náklady stanovit přesnou částkou, vypočítají se stejným poměrem, který odpovídá podílu zahraničních příjmů na celosvětové zahraniční povinnosti poplatníka¹⁸⁸.

Formální náležitosti vyloučení dvojího zdanění

V případě, že poplatník využije některou z metod vyloučení dvojího zdanění příjmů musí být schopen prokázat zdroj těchto příjmů, výši základu daně, výši daně zaplacené v zahraničí a správnost výpočtu daně v zahraničí. Způsob prokazování se u jednotlivých metod velmi neliší¹⁸⁹.

V případě všech výše uvedených skutečností splňuje podmínku prokazatelnosti potvrzení od zahraničního správce daně, popřípadě potvrzení plátce příjmů. To však musí být v případě prokazování zdroje příjmů doplněno o potvrzení o jeho vlastním daňovém domicilu. U prokazatelnosti výše daně lze využít i potvrzení depozitáře o sražení daně¹⁹⁰.

4.4 Shrnutí

Každá společnost chce dosahovat co možná nejnižšího daňového zatížení. Proto hledá možnosti, díky kterým lze daňové optimalizace dosáhnout. Tyto možnosti jsou jí nabízeny jak mezinárodní, unijní tak vnitrostátní právní úpravou. Je třeba nejprve zjistit, které nabízené možnosti jsou pro ni nejvýhodnější.

V případě, že dividendový příjem plyne obchodní korporaci od společnosti, která má sídlo či místo vedení ve členském státě EU, bude pro ni primárně nejvýhodnější využít výhod plynoucích ze Směrnice Rady 2011/96/EU.

¹⁸⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 38f.

¹⁸⁹ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. s. 43. ISBN 978-80-7552-688-5.

¹⁹⁰ Tamtéž.

Pokud jsou splněny podmínky dané touto Směrnicí znamená to pro obchodní korporaci osvobození dividendového příjmu, případně jeho zdanění, ale umožnění mateřské společnosti odpočtu daně zaplacené dceřinou společností, který se k němu vztahuje.

Pokud příjmy plynou z jiného než členského státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo z členského státu, avšak nejsou splněny podmínky Směrnice 2011/96/EU, využije se k daňové optimalizaci výhod plynoucích z článku 10 SZDZ.

Podle odstavce 1 tohoto článku má právo zdanit dividendu stát rezidence, tedy stát, ve kterém má příjemce této dividendy sídlo či místo vedení. Pokud je připuštěno i zdanění ve státě zdroje, může rezidentní společnost využít metody zamezení dvojího zdanění. V případě dividend se jedná v drtivé většině o metodu zápočtu daně.

Na vnitrostátní úrovni dochází k daňové optimalizaci dividendového příjmu v podobě osvobození nebo samostatného základu daně. Osvobození od daně je vedle pravidel, které byly stanoveny na základě implementace Směrnice 2011/96/EU do české právní úpravy, přisuzováno Norsku, Lichtenštejnsku a Islandu. Dále jsou od daně osvobozeny dividendy, které plynou od dceřiné společnosti, která má sídlo či místo vedení ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenou platnou SZDZ a sazba daně z příjmů právnických osob je zde alespoň 12 %.

Samostatný základ daně tvoří dividendy, které nepodléhají osvobození a sazba daně u něj činí 15 %.

V rámci ZDP jsou stanoveny metody zamezení dvojího zdanění a jejich použití. K daňové optimalizaci dochází i v případě, kdy je použita metoda prostého zápočtu daně a na daňovou povinnost nebyla započtena zaplacená daň v celkové výši. V tomto případě nepřichází poplatník o peníze, ale nezapočtenou část daně si může uplatnit jako daňový náklad v příštím zdaňovacím období.

Nevýhodou držby podílu na základním kapitálu je fakt, že náklady spojené s touto držbou jsou daňově neuznatelnými. V případě, že režijní náklady nelze prokázat ve skutečné výši, je jejich výše stanovena na 5 % výše dividend.

5 Zdanění dividend jako příjmu rezidenta České republiky

Z pohledu obchodní společnosti jako daňového rezidenta České republiky lze uvažovat o zdanění příjmů plynoucích z držby podílu v jiné obchodní společnosti jako o příjmu, který podléhá osvobození či samostatnému základu daně, který je zdaněn sazbou 15 %.

Úkony, které by měl daňový rezident provést, aby byl schopen příjem přesně identifikovat se dají rozdělit do několika bodů:

1) Klasifikace příjmů a identifikace zdroje příjmů

Je důležité vědět, o jaký druh příjmů se jedná, aby jej bylo možné správně zařadit do příslušné kategorie, v tomto případě pod pojem dividendy. Je také třeba určit stát zdroje příjmů a identifikovat vyplácející obchodní společnost pro další postup.

2) Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Je třeba zjistit, zda má Česká republika se státem zdroje příjmů uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V případě, že není tato smlouva uzavřena, může dojít ke dvojímu zdanění příjmů, tedy ke zdanění v obou dotčených státech.

3) Právo zdanit příjem

Pokud je uzavřena mezi dotčenými státy SZDZ je třeba zjistit, komu je přisuzováno právo příjem podrobit dani. Na základě výše zjištěných informací je třeba určit příslušný článek SZDZ. V případě dividend je právo zdanit příjem přisuzováno prvotně státu rezidence. Ke zdanění však může dojít i ve státě zdroje, existují ale omezující limity výše zdanění.

4) Osvobozený příjem, samostatný základ daně

ZDP zakotvuje v § 19, ve kterých případech je dividendový příjem osvobozen. Podmínky pro osvobození dividendového příjmu v případě, že Česká republika vystupuje jako stát rezidence jsou uvedeny v kapitole 4.3 (str. 72 a násl.). V ostatních případech spadá tento příjem pod samostatný základ daně, který je upraven v § 20b ZDP a podléhá dani ve výši 15 %.

Pokud příjem spadá do kategorie osvobozených dle § 19 ZDP, vyjímá se ze zdanění spolu s náklady s ním souvisejícími i zaplacenou daň v zahraničí, pokud o ní bylo účtováno v nákladech společnosti.

5) Zaplacení daně ve státě zdroje

Právo zdanit dividendu je přisuzováno státu zdroje, avšak jsou dány limitní sazby, které by neměla zaplacená daň překročit. Záleží však na přístupu státu zdroje k výběru daně z příjmů. Tedy zda využívá refundačního systému zdaňování či vybírá daň dle platné SZDZ.

6) Určení metody zamezení dvojího zdanění

Státy se ve SZDZ dohodly, jaká metoda zamezení dvojího zdanění se využívá pro daný druh příjmu. U dividend se ve většině případů jedná o metodu prostého zápočtu. Je tedy důležité znát výši zaplacené daně a zda je zaplacená v souladu s příslušnou SZDZ, neboť nelze započíst částku vyšší než kterou SZDZ povoluje.

Pokud je zaplacená daň v zahraničí vyšší než povoluje SZDZ, nelze tento rozdíl uplatnit jako daňový výdaj dle § 24 odst. (2) písm. ch) ZDP. Poplatník má však právo zažádat o vrácení rozdílu u příslušného správce daně dle platných právních předpisů dané země.

5.1 Postup zdaňování dividend

V případě, že jsou přesně specifikovány výše uvedené skutečnosti, je možné provést zdanění dividendového příjmu. Jednu z možností představuje zdanění tohoto příjmu v rámci daňového přiznání.

Obchodní korporace má povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob do 3 měsíců po uplynutí příslušného zdaňovacího období. Zdaňovací období může představovat kalendářní či hospodářský rok. V případě, že má obchodní korporace povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo se rozhodla využít služeb daňového poradce a předloží správci daně do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období plnou moc udělenou tomuto poradci k zastupování v daňových věcech, dochází k prodloužení této doby na 6 měsíců po uplynutí příslušného zdaňovacího období.

Správce daně navíc může na žádost poplatníka prodloužit lhůtu pro podání až o 3 měsíce, pokud navíc tvoří část příjmů příjmy ze zahraničí může být tato lhůta prodloužena v odůvodněných případech na 10 měsíců po skončení příslušného zdaňovacího období¹⁹¹.

Příjem z podílu na zisku ve formě dividend spadá do celkového výsledku hospodaření obchodní korporace, stejně tak jako náklady s ním související. V případě zaplacení daně v zahraničí je důležité vědět, zda o ní bylo účtováno či nikoli.

V případě, že o ní účtováno bylo, dochází k jejímu vyloučení v rámci daňového přiznání jako výdaje (nákladu), který není uznán za výdaj (náklad) na dosažení, udržení, zajištění příjmů. Její výše je uvedena v příloze č. 1 II. oddílu, tabulce A daňového přiznání. Tato částka spolu s ostatními výdaji (náklady) specifikovanými v § 25 či § 24 ZDP vstupuje na řádek 40 DP.

Mezi těmito ostatními výdaji (náklady) se v rámci zdaňování dividend nachází také náklady s nimi spojené dle § 25 odst. (1) písm. zk) ZDP. Jedná se o přímé náklady spojené s držbou podílu na zisku a režijní náklady, které jsou stanoveny ve výši 5 %, pokud není poplatníkem prokázána jejich nižší hodnota.

Pokyn D-22 obsahuje výčet nákladů, které lze považovat za daňově neúčinné na základě ustanovení § 25 odst. (1) písm. zk). Demonstrativní výčet těchto nákladů obsahuje například náklady spojené s osobou pověřenou jednat za mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti či cestovné, odměny a výdaje na pracovní volno náležící zaměstnanci mateřské společnosti, který vykonává funkci orgánu nebo člena orgánu dceřiné společnosti na jednání těchto orgánů nebo valné hromadě¹⁹².

Za nepřímé náklady lze mimo jiné považovat část cestovních nákladů, mezd a odměny zaměstnanců, a to v rozsahu, který lze přisuzovat činností spojeným s držbou podílu na

¹⁹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22 července 2009, ve znění pozdějších předpisů, § 36, § 136.

¹⁹² Pokyn GŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

základním kapitálu, výdaje na řídicí činnost či výdaje na telefonické nebo písemné spojení mezi těmito společnostmi¹⁹³.

Veškeré informace související se zahraničními příjmy, ať už jejich zdroj, výše základu daně či výše zaplacené daně v zahraničí musí být doložena příslušným potvrzením zahraničního správce daně. Stejně tak musí prokázat výši nepřímých nákladů, pokud je uplatňována v částce nižší jak 5 %.

5.1.1 Zdaňování dividend v případě osvobození

Pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 19 ZDP pro osvobození tohoto příjmu, vyjímá se celková částka přijatých dividend z výsledku hospodaření na řádku 110 daňového přiznání. Pokud přijala obchodní korporace více příjmů splňujících tyto podmínky, vstupuje na tento řádek jejich součtová hodnota.

5.1.2 Zdanění dividend v případě smluvního státu

V situaci, kdy nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 19 ZDP a dividendy jsou vypláceny rezidentem státu, se kterým má Česká republika uzavřenou SZDZ, aplikuje se metoda vyloučení dvojího zdanění stanovená pro tento druh příjmů příslušnou SZDZ. Na dividendy je v drtivé většině aplikována metoda prostého zápočtu.

Aby bylo možné metodu vyloučení dvojího zdanění použít, musí být příslušnému správci daně doloženy skutečnosti o výši příjmů i dani zaplacené v dotčeném státě. Dokazování těchto skutečností se provádí například prostřednictvím potvrzením o zdanění od příslušného zahraničního správce daně či potvrzením od zahraničního plátce daně. Výši daně zaplacené v zahraničí lze také dokázat potvrzením depozitáře o sražení daně.

Takto stanovený příjem představuje samostatný základ daně, který podléhá dani z příjmů ve výši 15 %.

¹⁹³ Pokyn GŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dle § 38f odst. (2) ZDP lze při použití této metody snížit daňovou povinnost o daň zaplacenou v zahraničí, avšak maximálně ve výši, která je stanovena ZDP¹⁹⁴.

Částka, kterou lze odečíst od celkové daňové povinnosti obchodní korporace následně představuje částku, která se stanoví jako součin celkové daňové povinnosti ze samostatného základu daně a podílu příjmů podléhajícím ve státě zdroje a samostatného základu daně, zaokrouhleného za celé tisíce dolů.

Pokud je výše takto stanovené daně nižší jak daň z příjmů zaplacená v zahraničí, použije se tato částka. Jestliže je však tato hodnota vyšší, k daňové optimalizaci se využije výše daně z příjmů uhrazená v zahraničí.

Pokud je hodnota stanovená na základě výpočtu dle ZDP nižší, jak daň zaplacená v zahraničí, vzniká rozdíl, který lze uplatnit v následujícím zdaňovacím období jako výdaj (náklad) na základě ustanovení § 24 odst. (2) písm. ch) ZDP.

V daňovém přiznání je v případě samostatného základu daně nutno rozvést ve zvláštní příloze věcnou náplň částky a její propočet.

5.1.3 Zdaňování dividend v případě nesmluvního státu

Pokud plynou obchodní korporaci příjmy v důsledku držby podílu v jiné obchodní korporaci, která sídlí v nesmluvním státě EU, nelze provést daňovou optimalizaci pomocí některé z metod vyloučení dvojí zdanění příjmů. Tento příjem tedy může podléhat zdanění v obou dotčených státech, což představuje dvojí zdanění příjmů.

Příjem ve formě dividend z nesmluvního státu podléhá institutu samostatného základu daně se sazbou 15 %. Nedochozí zde však, oproti smluvnímu státu, k možnosti započtení daně z příjmů zaplacené v zahraničí.

¹⁹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů, § 38f.

Jedinou možností, kterou tuzemská právní úprava nabízí v souvislosti s tímto druhem příjmů je uplatnění zaplacené daně z příjmů v zahraniční jako daňového výdaje (nákladu) v následujícím zdaňovacím období na základě ustanovení § 24 odst. (2) písm. ch) ZDP.

5.1.4 Modelový příklad

Obchodní společnost ABC, a. s se sídlem a místem vedení v České republice je vlastníkem podílu na základním kapitálu společností sídlících v jiných státech světa, od kterých v roce 2017 obdržela následující příjmy ve formě dividend:

1) Dne 6. 11. 2017 obdržela obchodní společnost ABC, a. s. dividendový příjem v brutto výši 5 000 € od rakouské společnosti ATs, AG. Podíl na základním kapitálu držený obchodní společností v této společnosti představuje 25 %, a to již 8 měsíců.

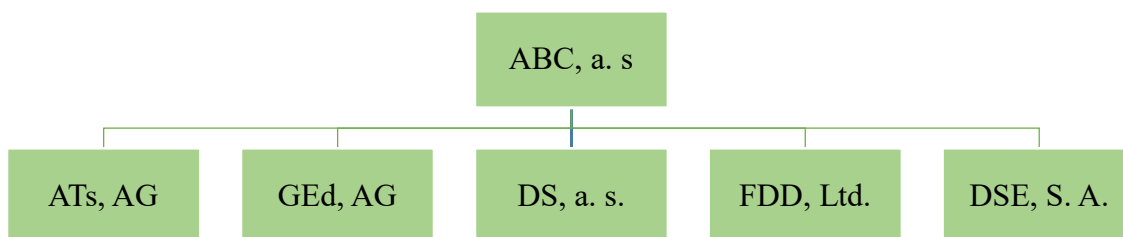
2) Dne 8. 11. 2017 přijala obchodní společnost dividendový příjem v brutto výši 23 000 € od akciové společnosti GEd, AG se sídlem ve Švýcarsku. V této společnosti je držen podíl na základním kapitálu ve výši 20 % 3 roky.

3) Dne 13. 12. 2017 obdržela od slovenské akciové společnosti DS, a. s. dividendový příjem v brutto výši 43 000 €. V této společnosti drží obchodní společnost ABC, a. s. podíl na základním kapitálu již 8 let, a to ve výši 28 %.

4) Dne 13. 12. 2017 obdržela také příjem ve formě dividend v netto výši 36 000 \$ od společností FDD, Ltd., ve které vlastní 20% podíl na základním kapitálu 10 měsíců. V USA byla zaplacená daň ve výši 1800 \$.

5) Dne 19. 12. 2017 obdržela příjem ve formě dividend z 30% podílu na základním kapitálu společnosti DSE, S. A. sídlící v Peru. Tento podíl vlastní obchodní společnost 6 let. Tento příjem činil v netto částce 56 000 \$. V Peru byla odvedena srážková daň ve výši 2 800 \$.

Celosvětové příjmy, včetně dividend, za rok 2017 činily u této obchodní společnosti 26 524 365 Kč a náklady 19 695 453 Kč.



Obr. 10: Holdingová struktura společnosti ABC, a. s.¹⁹⁵

Účetní pohled na problematiku – dividendy

Obchodní společnost ABC, a. s. obdržela v roce 2017 příjmy ve formě dividend od společností, ve kterých vlastní podíl na základním kapitálu. O těchto transakcích je řádně účtováno v den uskutečnění účetního případu v české měně. Přepočtení cizí měny na české koruny probíhá v souladu s ustanovením § 38 ZDP, na základě kterého se použije pro daňové účely kurz, který je shodný s kurzem použitým v účetnictví. Tento kurz je stanoven přepočtem kurzu devizového trhu stanoveným Českou národní bankou¹⁹⁶ na základě ustanovení § 24 odst. (6) zákona o účetnictví.

Pro zjednodušení je předpokládáno, že datum účetního případu a datum inkasa dividendového příjmu je shodný¹⁹⁷.

Přepočtení výše dividend na základě pravidel stanovených zákonem o účetnictví a ZDP a účetní předkontace, na kterých je zachycen vznik pohledávek za ovládanou osobou jsou zobrazeny v následující tabulce.

¹⁹⁵ Vlastní zpracování.

¹⁹⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹⁷ V případě, že by datum účetního případu a datum inkasa dividendového příjmu shodný nebyl, vznikaly by kurzové rozdíly, o kterých je účtováno na účtech 563 resp. 663.

Tab. 4: Účetní operace – předpis pohledávek podílu na zisku¹⁹⁸

	Datum	Popis operace	Částka (\$,€)	Kurz dle ČNB ¹⁹⁹	Částka (CZK)	Předkontace	
						MD	D
1	6.11.2017	Podíl na zisku ATs, AG	5 000 €	25,61 CZK/EUR	128 050 Kč	351	665
2	8.11.2017	Podíl na zisku GEd, AG	23 000 €	25,56 CZK/EUR	587 880 Kč	351	665
3	13.12.2017	Podíl na zisku DS, a. s.	43 000 €	25,65 CZK/EUR	1 102 950 Kč	351	665
4	13.12.2017	Podíl na zisku FDD, Ltd.	37 800 \$	21,86 CZK/USD	826 308 Kč	351	665
5	19.12.2017	Podíl na zisku DSE, S. A.	58 800 \$	21,702 CZK/USD	1 276 078 Kč	351	665

Předpis pohledávek za ovládanou osobou je provádí v brutto výši, tedy částce neočištěné o daň. Proto je nutné navýšení netto příjmů přijatých od společnosti FDD, Ltd. a DSE, S. A. o daň sraženou v příslušné zemi.

Následné připsání dividendových příjmů na účet obchodní společnost a účetní operace s tím spojené jsou uvedeny v následující tabulce:

Tab. 5: Účetní operace - příjem dividend na bankovní účet²⁰⁰

	Datum	Popis operace	Částka (\$,€)	Kurz dle ČNB ²⁰¹	Částka (CZK)	Předkontace	
						MD	D
1	6.11.2017	Podíl na zisku ATs, AG	5 000 €	25,61 CZK/EUR	128 050 Kč	221	351
2	8.11.2017	Podíl na zisku GEd, AG	23 000 €	25,56 CZK/EUR	587 880 Kč	221	351
3	13.12.2017	Podíl na zisku DS, a. s.	43 000 €	25,65 CZK/EUR	1 102 950 Kč	221	351
4	13.12.2017	Podíl na zisku FDD, Ltd.	36 000 \$	21,86 CZK/USD	786 960 Kč	221	351
5	19.12.2017	Podíl na zisku DSE, S. A.	56 000 \$	21,702 CZK/USD	1 215 312 Kč	221	351

¹⁹⁸ Vlastní zpracování.

¹⁹⁹ Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu* [online]. 2018 [cit. 2018-03-20].

²⁰⁰ Vlastní zpracování.

²⁰¹ Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu* [online]. 2018 [cit. 2018-03-20].

S dividendovými příjmy z USA a Peru se pojí daň zaplacená ve státě zdroje, o které obchodní společnost řádně účtovala.

S USA má Česká republika uzavřenou platnou SZDZ, která jim, jako státu zdroje, umožňuje zdanit příjem. V USA obecně platí, že pokud je vyplácen dividendový příjem rezidentní společností nerezidentovi, příjem podléhá v USA dani z příjmů. V případě dividendového příjmu je v USA stanovena sazba 30 %²⁰². SZDZ však umožňuje zdanit dividendy sazbou pouze 5 % v případě, kdy společnost vlastní více jak 10 % podílů s hlasovacím právem²⁰³. USA využila tuto možnost a v souladu se SZDZ příjem podrobila dani ve výši 5 %.

Lze tedy předpokládat, že daň bude započtena na celkovou daňovou povinnost, proto bude v rámci účetní operace využito příslušného nákladového účtu 591.

V případě daně zaplacené v Peru představuje sražená daň výši 5 % z dividend. Tato sazba představuje výše zdanění dle peruánského zákona²⁰⁴. Daň zaplacená v Peru nepřináší možnost započtení na celkovou daňovou povinnost, neboť Peru představuje vůči České republice nesmluvní stát. Není tedy vhodné volit nákladový účet 591, ale je třeba zvolit účet jiný. Následující tabulka zobrazuje účetní operace spojené v daní hrazenou v zahraničí.

Tab. 6: Účetní operace - daně zaplacené v zahraničí²⁰⁵

	Datum	Popis operace	Částka (\$)	Kurz dle ČNB	Částka (CZK)	Předkontace	
						MD	D
1	13.12.2017	Daň zaplacená v zahraničí - USA	1 800 \$	21,86 CZK/USD	39 348 Kč	519	351
2	19.12.2017	Daň zaplacená v zahraničí - Peru	2 800 \$	21,702 CZK/USD	60 766 Kč	538 ²⁰⁶	351

²⁰² IRS. *Taxion of Nonresident Aliens* [online]. 2018 [cit 2018-04-17].

²⁰³ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, 23. prosince 1993

²⁰⁴ Deloitte. *International Tax Peru Highlights 2018* [online]. 2018 [cit. 2018-03-20].

²⁰⁵ Vlastní zpracování.

²⁰⁶ Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. *Zdaňování dividend a podílu na zisku přijatých ze zahraničí* [online]. 2010 [cit. 2018-03-20].

Účetní pohled na problematiku – náklady spojené s držbou podílem na zisku

V účetnictví obchodní společnost ABC, a. s. jsou taktéž zachyceny náklady, které jsou daňově neúčinné v souvislosti s danou problematikou.

Jedná se o náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu jiné společnosti, a to jak přímé, tak nepřímé. Jejich demonstrativní výčet je uveden v pokynu D-22 a nastíněn výše.

Přímé náklady

V souvislosti s držbou podílů na základním kapitálu jednotlivých společností lze stanovit přímé náklady zejména jako náklady na ubytování a stravné související s výkonem pracovníka mateřské společnosti jako orgánu dceřiné společnosti. Dále také mzdy těchto pracovníků v poměru připadajícím na dobu strávenou na pracovní cestě a správní poplatky za vedení majetkového účtu. Měsíční hrubá mzda pracovníků vysílaných na pracovní cesty je stanovena ve výši 48 000 Kč. V případě společností FDD, Ltd. a DS, a. s. lze jako přímé náklady určit i náklady spojené s inzercí představující ohlášení valné hromady.

U všech pracovních cest bylo ubytování hrazeno předem a nebyly pracovníkovi vypláceny zálohy. V případě ostatních nákladů se proto dle § 184 zákoníku práce použije při přepočtu měn kurz stanovený ČNB a platný v den nástupu na pracovní cestu²⁰⁷. Pracovníkovi je taktéž poskytováno kapesné ve výši 40 % stravného, které mu náleží, a to na základě § 180 zákoníku práce²⁰⁸.

Výše přímých nákladů připadajících na jednotlivé společnosti je vyčíslena v následující tabulce.

²⁰⁷ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ze dne 21. dubna 2006, ve znění pozdějších předpisů

²⁰⁸ Tamtéž.

Tab. 7: Přímé náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu²⁰⁹

	Popis	Kurz ČNB ²¹⁰	Částka (EUR/USD/ CHF)	Částka CZK	Syntetický účet
1	Ubytování se snídaní - Ats, AG			21 288 Kč	512
2	Stravné	27,020 CZK/EUR	422,1 EUR	11 405 Kč	
3	Ubytování se snídaní - GEd, AG			16 274 Kč	
4	Stravné - GEd, AG	24,925 CZK/CHF	262,5 CHF	6 542 Kč	
5	Stravné - DS, a. s.	26,64 CZK/EUR	4,9 EUR	130 Kč	
6	Jízdné - FDD, Ltd.			12 572 Kč	
7	Ubytování se snídaní - FDD, Ltd.			34 767 Kč	
8	Stravné - FDD, Ltd.	25,129 CZK/USD	513,33 USD	12 899 Kč	
9	Jízdné - DSE, S. A.			27 641 Kč	
10	Ubytování se snídaní - DSE, S. A.			9 595 Kč	
11	Stravné	25,122 CZK/USD	204,16 USD	5 129 Kč	
12	Správní poplatky za vedení majetkových účtů			5 000 Kč	538
13	Poměrná část mezd pracovníků			59 511 Kč	521
14	Inzerce - FDD, Ltd.			4 000 Kč	518
15	Inzerce - DS, a. s.			2 500 Kč	518

Přímé náklady – cestovné

V souvislosti s rakouskou dceřinou společností ATs, AG, lze stanovit přímé náklady s výkonem funkce pracovníka mateřské společnosti jako orgánu dceřiné společnosti, který podnikl do Rakouska během roku dvě týdenní pracovní cesty služebním vozem.

Tyto pracovní cesty proběhly v období 13. – 17. března 2017 a 26. – 30. listopadu 2017. Pracovník překročil hranice do Rakouska dne 13. března i 26. listopadu 2017 v 7 hodin a následně zpět do České republiky dne 17. března 2017 v 14 hodin a 30. listopadu 2017 v 16 hodin. Ubytování bylo pracovníkovi hrazeno včetně snídaně, proto je nutno krácení zahraničního stravného dle § 179 zákoníku práce.

²⁰⁹ Vlastní zpracování.

²¹⁰ Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu* [online]. 2018 [cit. 2018-03-20].

Je stanoveno, že stravné náležící zaměstnanci se krátí za každé bezplatné jídlo o 70 % v případě pracovní cesty od 1 do 12 hodin, 35 % u pracovní cesty trvající více jak 12 hodin, avšak maximálně 18 hodin a 25 % u pracovní cesty přesahující 18 hodin²¹¹.

V případě Rakouska činí výše denního zahraničního stravného 45 EUR²¹². První den při obou zahraničních cestách náleží pracovníkovi 2/3 stravného, tj, 30 EUR. Následující 3 dny je stravné kráceno o 25 % základní sazby na 33,75 EUR a poslední den pracovní cesty je stravné ve výši 2/3 základní sazby kráceno o 35 % na 19,50 EUR. Pracovníkovi též náleží kapesné ve výši 40 % stravného. Celkové stravné tedy celkem činí 211,5 EUR za jednu pracovní cestu. Pracovníkovi bylo tedy celkem vyplaceno za jednu pracovní cestu 11 405 Kč.

Ubytování je stanoveno ve výši 10 644 Kč na jednu pracovní cestu. Ubytování je zapláceno dopředu prostřednictvím portálu booking.com²¹³.

Podobně jako v případě rakouské společnosti jsou stanoveny přímé náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu švýcarské společnosti GEd, AG. Tyto náklady zahrnují ubytování včetně snídaně jednoho pracovníka mateřské společnosti, které jsou spojeny s účastí na valné hromadě společnosti GEd, AG. Toto ubytování je taktéž zarezervováno a zapláceno pomocí portálu booking.com a jeho výše činí 16 274 Kč.²¹⁴ Tato pracovní cesta proběhla v období 11. – 13. dubna 2017. Pracovník překročil hranice dne 11. dubna v 5 hodin a následně zpět do ČR 13. dubna ve 20 hodin.

První den pracovní cesty náleží pracovníkovi stravné ve výši 75 CHF²¹⁵. Následující dny se jeho výše krátí o 25 % na 56,25 CHF. Celkové stravné je navýšené o kapesné ve výši

²¹¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ze dne 21. dubna 2006, ve znění pozdějších předpisů

²¹² Vyhláška č. 366/2016 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017 ze dne 3. listopadu 2016.

²¹³ *Booking.com* [online]. ©1996–2018 [cit. 2018-03-20]

²¹⁴ *Booking.com* [online]. ©1996–2018 [cit. 2018-03-20]

²¹⁵ Vyhláška č. 366/2016 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017. ze dne 3. listopadu 2016.

40 %. Celkové stravné tedy činí 262,5 CHF. Pracovníkovi bylo vyplaceno celkem 6 542 Kč.

Na valnou hromadu společnosti DS, a. s. byl vyslán pracovník mateřské společnosti dne 10. května 2017. Hranice na Slovensko překročil v 6 hodin a zpět do České republiky v 15 hodin ten samý den. Pracovníkovi bylo poskytnuto jedno bezplatné jídlo.

Pracovník byl v zahraničí méně jak 12 hodin, proto mu náleží stravné ve výši 1/3 základní sazby, tj. 11,67 EUR²¹⁶. Neboť mu bylo taktéž poskytnuto jedno bezplatné jídlo, je tato jedna třetina krácena o 70 % na 3,5 EUR. Pracovníkovi je také poskytnuto kapesné ve výši 40 % stravného. Celkové stravné tedy činí 4,9 EUR a pracovníkovi bylo vyplaceno 130 Kč.

V rámci držby podílu ve společnosti FDD, Ltd. byl vyslán pracovník mateřské společnosti na valnou hromadu dceřiné společnosti. Tato pracovní cesta trvala od 20. března 2017 cca 6 hodin do 28 března 2017 cca 23 hodin. V rámci této pracovní cesty byla zaměstnanci hrazena zpáteční letenka do New Yorku, ubytování a strava.

Zpáteční letenka do New Yorku, která byla pracovníkovi zaplacená činí 12 572 Kč²¹⁷. Ubytování je zabukováno pomocí portálu booking.com a zaplacené ve výši 34 767 Kč včetně daně a městských poplatků²¹⁸.

První den pracovní cesty náleží pracovníkovi 2/3 ze základní sazby 55 USD, tj. 36,67 USD. Následující dny je stravné stanoveno ve výši základní sazby, které je kráceno o 25 % na 41,25 EUR. Celková výše stravného navýšeného o kapesné činí 513,33 USD. Pracovníkovi bylo vyplaceno 12 899 Kč.

²¹⁶ Vyhláška č. 366/2016 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017. ze dne 3. listopadu 2016.

²¹⁷ *Letuška.cz* [online]. ©1993–2018 [cit. 2018-03-20].

²¹⁸ *Booking.com* [online]. ©1996–2018 [cit. 2018-03-20]

Peruánská společnost DSE, S. A. pořádala valnou hromadu dne 19. dubna 2017. Na tuto byl taktéž vyslán pracovník mateřské společnosti. Tato pracovní cesta trvala od 17. – 20. dubna 2017. Pracovníkovi bylo hrazeno jízdné, ubytování a strava.

Zpáteční letenka byla zarezervována a následně zaplacená pomocí portálu letuska.cz ve výši 27 641 Kč²¹⁹. Ubytování bylo stejně jako v předchozích případech zarezervováno a zaplacené pomocí portálu booking.com. Jeho výše činila 9 595 Kč²²⁰.

Pracovníkovi náleží taktéž stravné, které je navýšeno o 40 % kapesného. Základní sazba stravného v Peru činí 50 USD²²¹. První den náleží pracovníkovi 2/3 základní sazby stravného, tj, 33,3 USD. Zbývající dny je základní sazba krácena o 25 % na 37, 5 USD. Celková výše včetně kapesného činí 204,1 USD, vyplaceno pracovníkovi bylo 5 129 Kč.

Přímé náklady – ostatní

Správní poplatky za vedení majetkových účtů a poskytnutí informací byly stanoveny ve výši 5 000 Kč.

Měsíční hrubá mzda pracovníka představuje 48 000 Kč. Výpočet poměrné části mzdy pracovníků připadající na pracovní cesty znázorňuje následující tabulka.

Tab. 8: Výpočet poměrné části mzdy pracovníků připadající na pracovní cesty²²²

Měsíc	Pracovní dny	Dny pracovní cesty	Poměrná část mezd
Březen	23	13	27 130 Kč
Duben	18	7	18 667 Kč
Květen	21	1	2 286 Kč
Listopad	21	5	11 429 Kč
Celkem			59 511 Kč

²¹⁹ Letuska.cz [online]. ©1993–2018 [cit. 2018-03-20].

²²⁰ Booking.com [online]. ©1996–2018 [cit. 2018-03-20]

²²¹ Vyhláška č. 366/2016 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017. ze dne 3. listopadu 2016.

²²² Vlastní zpracování.

Náklady na inzerci spojenou s valnou hromadou byly vyčísleny na základě přijatých daňových dokladů ve výši 6 500 Kč.

Nepřímé náklady

Výše nepřímých nákladů je ve většině případů špatně určitelná, proto v tomto modelové příkladu jsou stanoveny ve výši 5 % dividendového příjmu zahrnutého ve výnosech společnosti.

Mezi nepřímé náklady dle pokynu D-22 jsou v rámci obchodní společnosti řazeny především náklady spojené s telefonickým spojením a ostatní služby související s řídicí činností společností.

Tyto náklady jsou vyčísleny v následující tabulce.

Tab. 9: Nepřímé náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu²²³

Popis	Brutto výše dividend	Výše nákladů (5 %)
Nepřímé náklady ATs, AG	128 050 Kč	6 403 Kč
Nepřímé náklady GEd, AG	587 880 Kč	29 394 Kč
Nepřímé náklady DS, a. s.	1 102 950 Kč	55 148 Kč
Nepřímé náklady FDD, Ltd.	786 960 Kč	39 348 Kč
Nepřímé náklady DSE, S. A.	1 215 312 Kč	60 766 Kč
Nepřímé náklady celkem		191 058 Kč

Veškeré tyto náklady jsou zachyceny na syntetickém účtu 518 v účetnictví obchodní společnosti ABC, a. s.

Daňový pohled na problematiku

V rámci daňové stránky problematiky je třeba provést analýzu daných příjmů v pohledu daní z příjmů a vyloučení nákladů daňově neuznatelných, aby bylo možné určit výši základu daně i samostatný základ daně.

²²³ Vlastní zpracování.

Analýza dividendových příjmů z pohledu daně z příjmů

Rakousko

V případě dividendového příjmu od rakouské společnost ATs, AG lze konstatovat, že jsou splněny podmínky pro mateřskou a dceřinou společnost stanovené Směrnicí Rady 2011/96/EU, avšak není splněna podmínka časového testu držby podílu na základním kapitálu, která je dána § 19 ZDP.

Osvobození dividendového příjmu se však může použít za předpokladu, že obchodní společnost zaručí, že bude tato podmínka následně splněna. V případě, že by došlo k jejímu nesplnění, musí mateřská společnost provést dodanění tohoto příjmu jako samostatného základu daně na základě podání dodatečného daňového tvrzení za příslušné zdaňovací období.

V případě dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě EU, přesněji v Rakousku, dochází tedy k osvobození dividend od daně z příjmů právnických osob na základě Směrnice Rady 2011/96/EU.

Obchodní společnost ABC, a. s. tedy osvobodí tento příjem od zdanění na řádku 110 v priznání k DPPO. Zároveň je povinna vyjmout výdaje (náklady) související s tímto příjmem, které jsou stanoveny výše. O tuto hodnotu dojde k navýšení výsledku hospodaření.

Švýcarsko

Švýcarsko představuje nečlenský stát EU, proto zde neplatí pravidla stanovené Směrnicí rady 2011/96/EU, avšak § 19 odst. 8 ZDP přisuzuje osvobození i pro příjmy plynoucí od obchodní společnosti z jiného než členského státu, pokud jsou splněny stanovené podmínky.

Jelikož je ve Švýcarsku stanovena progresivní sazba daně z příjmů ve výši 8–19 % podle výše příjmů a kantonů²²⁴, existuje předpoklad, že švýcarská obchodní společnost podléhá zdanění v sazbě 15 %, čímž jsou splněny veškeré podmínky stanovené ZDP pro osvobození.

Toto osvobození je však jednosměrné, proto je nutné zjistit, zda nepodléhá příjem daní ve státě zdroje na základě SZDZ. Na základě SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Švýcarskou konfederací jsou v článku 10 odstavci 3 osvobozeny od zdanění ve státě zdroje dividendy, pokud společnost, které jsou vypláceny vlastní alespoň 10 % základního kapitálu vyplácející společnosti minimálně 1 rok²²⁵.

Postup v rámci daňového přiznání je stejný jako v případě rakouské společnosti.

Slovensko

V případě dividendového příjmu od slovenské společnosti DS, a. s. lze konstatovat, že jsou splněny podmínky pro mateřskou a dceřinou společnost stanovené jak Směrnicí Rady 2011/96/EU, tak ZDP. Jedná se o dceřinou společnost se sídlem v jiném členském státě EU a dochází tedy k osvobození dividend od daně z příjmů právnických osob.

Obchodní společnost ABC, a. s. osvobodí tento příjem od zdanění na řádku 110 v přiznání k DPPO. Zároveň je povinna vyjmou výdaje (náklady) související s tímto příjmem.

USA

USA představují pro Českou republiku stát, se kterým je uzavřena SZDZ. V rámci zdaňování je tedy aplikována metoda zamezení dvojího zdanění, v tomto případě metoda prostého zápočtu²²⁶.

²²⁴ BUSSINESSINFO.CZ. *Švýcarsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. 2017 [cit. 2018-03-21].

²²⁵ Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, 23. října 1996

²²⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, 23. prosince 1993

Nelze uplatnit osvobození dle § 19 odst. 9 ZDP, neboť se nepředpokládá držba podílu na zisku v době přesahující 12 měsíců. Výše tohoto dividendového příjmu představuje pro obchodní korporaci ABC, a. s. samostatný základ daně, který podléhá sazbě 15 %.

Daň zaplacená v USA představuje 39 348 Kč. Tato daň byla sražena v souladu se SZDZ, která umožňuje zdanit dividendy státu zdroje v sazbou 5 %²²⁷. Nejedná se však o výši daně, kterou lze odečíst od celkové daňové povinnosti, neboť částka, o kterou lze tuto povinnost snížit se stanovuje na základě pravidel ZDP.

Tento příjem je vyjímán z celkového základu daně na řádku 130 daňového přiznání. K jeho zdanění dochází v rámci řádku 331 a následujících jako samostatného základu daně. Na řádku 334 dochází k zápočtu daně dle pravidel stanovených ZDP.

Společnosti ABC, a. s. musí doložit příslušnému správci daně potvrzením od zahraničního správce daně, v němž jsou potvrzeny skutečnosti týkající se výše základu daně a potvrzení o zaplacení daně v zahraničí.

Peru

Dividendový příjem plynoucí od společnosti DSE, S. A. je klasifikován jako příjem z nesmluvního státu, neboť mezi Českou republikou a Peru není uzavřena platná SZDZ.

Tento dividendový příjem představuje samostatný základ daně podléhající sazbě 15 %. Oproti USA však nelze započít daň ve výši 60 766 Kč zaplacenou v Peru na celkovou daňovou povinnost. Jedinou možností daňové optimalizace představuje uplatnění daně zaplacené v zahraničí jako daňového nákladu v příštím zdaňovacím období dle ustanovení § 24 odst. (2) písm. ch).

Stejně jako v případě dividendového příjmu z USA dochází k vyloučení tohoto příjmu z celkového základu daně na řádku 130 daňového přiznání. Následně je podroben dani na řádku 331 a následujících.

²²⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, 23. prosince 1993

Stanovení výše základu daně a daňové povinnosti obchodní společnosti ABC, a. s.

Obchodní společnost ABC, a. s. dosáhla celosvětových příjmů ve výši 26 524 365 Kč. S těmito příjmy se pojí náklady ve výši 19 695 453 Kč. Celosvětový výsledek hospodaření obchodní společnosti tedy činí 6 828 912 Kč. V rámci daňového přiznání je tato částka stanovena na řádku č. 10.

Následně je třeba tento základ daně upravit o náklady, které jsou daňově neuznatelné, tedy přímé a nepřímé náklady, které se pojí k dividendovým příjmům a daň zaplacenou v zahraničí.

Výše nákladů, které se vylučují pro účely stanovení základu daně, se stanovuje v tabulce A přílohy č. 1 II. oddílu. Celková částka stanovená v této tabulce vstupuje na řádek č. 40 DP.

Daňově neuznatelné náklady celkem představují 520 425 Kč. Tato částka obsahuje přímé náklady spojené s držbou podílů na základním kapitálu ve výši 229 253 Kč, nepřímé náklady 191 058 Kč a daň zaplacenou v zahraničí ve výši 100 114 Kč.

Dividendové příjmy, které podléhají osvobození se v celkové výši zobrazují na řádku č. 110 DP. Na tomto řádku jsou zachyceny dividendy od společnosti ATs, AG, GEd, AG a DS, a. s. Celková výše osvobozených příjmů činí 1 818 880 Kč.

Na řádku 130 se z celkového základu daně vylučují příjmy, které následně představují samostatný základ daně. Jedná se o dividendy inkasované od dceřiných společností FDD, Ltd. a DSE, S. A. Celková výše těchto příjmů činí 2 002 272 Kč.

Na ř. 200 a 220 DP je následně zobrazen základ daně upravený o výše uvedené skutečnosti. Daňově neuznatelné náklady navyšují výsledek hospodaření, zatímco příjmy osvobozené a představující samostatný základ daně jej snižují. Částka zobrazená na tomto řádku tedy představuje 3 528 185 Kč.

Takto stanovený základ daně se následně zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Na řádku č. 270 DP je zachycena částka ve výši 3 528 000 Kč.

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Celková daňová povinnost obchodní společnosti tedy činí 670 320 Kč.

Samostatný základ daně zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů představuje částku 2 002 000 Kč. V rámci DP je tato částka zachycena na ř. 331. Sazba, které podléhá tento samostatný základ daně představuje 15 %. Celková daňová povinnost tedy činí 300 300 Kč.

Na ř. 334 je zachycena část daně zaplacené v zahraničí, kterou je možno započíst na daňovou povinnost. Dle ZDP je tato částka stanovena jako součin daňové povinnosti a podílu dividendového příjmu ze smluvního státu a celkového samostatného základu daně. Částka takto stanovená činí 118 028 Kč. Daň zaplacená v USA však činí pouze 39 348 Kč. Započíst na celkovou daňovou povinnost ze samostatného základu daně lze tedy pouze 39 348 Kč.

Daň ze samostatného základu daně tedy představuje částku 260 952 Kč. Tato částka je zachycena na č. 335 DP.

Celkovou daňovou povinnost obchodní společnosti ABC, a. s. tvoří součet daňové povinnosti stanovené ze základu daně a samostatného základu daně. Tento součet činí 931 272 Kč.

Veškeré výše uvedené skutečnosti jsou pro větší přehlednost zachyceny v následující tabulce.

Tab. 10: Stanovení daňové povinnosti²²⁸

Popis	Částka	Řádek DP
Celosvětové příjmy (výnosy)	26 524 365 Kč	
Celosvětové výdaje (náklady)	19 695 453 Kč	
Výsledek hospodaření	6 828 912 Kč	10
Výdaje daňově neuznatelné	520 425 Kč	40
Příjmy osvobozené dle § 19	1 818 880 Kč	110
Příjmy nezahrnuté do základu daně	2 002 272 Kč	130
Upravený základ daně	3 528 185 Kč	200,220,250
Zaokrouhlený základ daně	3 528 000 Kč	270
Sazba daně	19 %	280
Daň	670 320 Kč	290
Zaokrouhlený samostatný základ daně	2 002 000 Kč	331
Sazba daně	15 %	332
Daň ze samostatného ZD	300 300 Kč	333
Zápočet daně	39 348 Kč	334
Daň ze samostatného ZD po zápočtu	260 952 Kč	335
Celková daň	931 272 Kč	340

Daňově neuznatelné náklady jsou zobrazovány v tabulce A přílohy č. 1 II. oddílu. Je zde zachycena výše těchto nákladů včetně účtové skupiny, ze které jsou vyjímány. Tyto skutečnosti demonstruje následující tabulka.

Tab. 11: Daňově neuznatelné náklady²²⁹

Název účtové skupiny	Částka
591 - Daň z příjmů	39 348 Kč
538 – Ostatní daně a poplatky	65 766 Kč
512 - Cestovné	158 242 Kč
521 – Mzdové náklady	59 511 Kč
518 – Ostatní služby	197 558 Kč
Celkem	520 425 Kč

²²⁸ Vlastní zpracování.

²²⁹ Vlastní zpracování.

5.2 Shrnutí

Postup zdaňování dividend

V případě přijetí dividend obchodní společností, která je rezidentem České republiky je důležité správně určit stát rezidence společnosti, od níž tento druh příjmu plyne. Nejprve je třeba zjistit, zda má Česká republika s tímto státem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Navíc v případě, že se jedná o členský stát EU, dochází k aplikaci § 19 ZDP, který na základě implementace Směrnice Rady 2011/96/EU stanovuje podmínky nutné pro osvobození těchto příjmů. Česká republika využila možnost stanovení časového testu držby podílu, který je v § 19 ZDP stanovena na 12 měsíců. Tyto podmínky jsou uvedeny v kapitole 3.2.1 (str. 48 a násl.). Pokud nejsou tyto podmínky splněny, aplikuje se SZDZ, kterou má Česká republika uzavřenou se všemi členskými státy EU.

Osvobození dividendového příjmu se přiznává na základě § 19 i jiným státům, a to Norsku, Lichtenštejnsku a Islandu. Dále jsou od daně osvobozeny dividendy, které plynou od dceřiné společnosti, která má sídlo či místo vedení ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenou platnou SZDZ a sazba daně z příjmů právnických osob je zde alespoň 12 %.

V případě neplnění podmínek pro osvobození dividend plynoucích ze smluvního státu dochází k aplikaci této smlouvy. SZDZ definuje stát, kterému se přiznává právo zdanit. V případě dividend se většinou jedná o stát rezidence, avšak je připuštěna i možnost zdanění státu zdroje včetně omezujících sazeb. Pokud je příjem zdaněn ve státě zdroje, má příjemce možnost využít stanovenou metodu zamezení dvojího zdanění, která v případě dividend představuje v drtivé většině případů metodu zápočtu daně.

Příjemce dividendy má tedy možnost započíst si daň zaplacenou ve státě zdroje, v souladu se SZDZ, na svoji vlastní daňovou povinnost. Výše započtené daně musí být v souladu s ustanovením § 38f ZDP. Pokud daň zaplacená ve státě zdroje převyšuje možnou výši zápočtu, lze její zbývající část uplatnit jako daňově uznatelný výdaj v dalším zdaňovacím období. Příjemce dividend je povinen doložit skutečnosti týkající se základu daně a výše daně zaplacené v zahraničí potvrzením od zahraničního správce daně.

Pokud dividendový příjem plyne od společnosti z nesmluvního státu, nelze aplikovat metodu zamezení dvojího zdanění. Jedinou možnost optimalizace daňové povinnosti představuje uplatnění daně zaplacené v tomto státě jako daňového výdaje v dalším zdaňovacím období. Příjem je však v daném zdaňovacím období nutno podrobit dani ve výši 15 %.

U všech předchozích případů je nutno vyloučit náklady spojené s držbou podílu v jiné společnosti, které jsou zachyceny v účetnictví obchodní společnosti. Demonstrativní výčet těchto nákladů je stanoven v pokynu D-22 a přiblížen v kapitole 5.1 (str. 78 a násl.). Pokud příjemce neprokáže výši nepřímých nákladů nižší jak 5 % vlastněného podílu na základním kapitálu, vyjímá se z nákladů výše odpovídající 5 % tohoto podílu.

Rizika a opatření v oblasti zdaňování dividend

Stanovení pravidel v oblasti mezinárodního zdaňování dividend je důležitým aspektem pro rozvoj mezinárodního obchodování. Státy se snaží poskytovat obchodním společnostem ideální podmínky pro to, aby své dceřiné společnosti umísťovaly právě na jejich území.

Rizikem počinů jednotlivých států je však snaha obchodních společností o co nejnižší daňovou povinnost. Obchodní společnosti se snaží přesouvat zdanění příjmů do států, kde je to pro ně nejvýhodnější. Příkladem je využívání výhod plynoucích z mezinárodních smluv mezi jednotlivými státy, tedy treaty shopping.

V rámci problematiky zdaňování dividend může docházet i ke kolizním situacím v chápání daného druhu příjmů dotčenými státy. V jenom státě může být příjem chápán jako dividendy, v druhém však nikoli. Proto je důležité v rámci SZDZ určit, které příjmy lze pod tento pojem zařadit.

V oblasti mezinárodního zdaňování dividend je vynakládána iniciativa v oblasti zamezování zneužívání výhod pro daňovou optimalizaci. V rámci diplomové práce jsou analyzovány akční plány BEPS, které se týkají zamezování těchto aktivit v oblasti zdaňování dividend. Tyto plány obsahují doporučení pro státy v oblasti legislativy i SZDZ. Na základě těchto akčních plánů byla v rámci EU přijata Směrnice Rady EU

2016/1164, která má pomoci zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem obchodním společnostem na území EU.

ZÁVĚR

Oblast mezinárodního zdaňování je velice rozsáhlá a aktuální. V současnosti dochází čím dál častěji k rozmíst'ování aktivit obchodních společností po celém světě, s čím je úzce spojena i problematika zdaňování příjmů plynoucích od dceřiných či jiných zahraničních společností.

Tématem této diplomové práce byla právě jedna z oblastí mezinárodního zdaňování, a to oblast zdaňování dividend. Tato problematika je velice rozsáhlá, proto byla práce zaměřena pouze na její část, přesněji na zdaňování dividend jako příjmu právnických osob se sídlem či místem vedení na území České republiky.

Problematicke mezinárodního zdaňování dividend se věnuje jak mezinárodní, unijní tak i tuzemská právní úprava. Za mezinárodní právní úpravu zabývající se tímto tématem lze označit SZDZ, které vychází především z Modelové smlouvy OECD, ve které jsou zakotvena pravidla zamezení dvojího zdanění příjmů.

V rámci unijní úpravy lze nalézt především Směrnicí Rady 2011/96/EU, která představuje jednu ze snah o harmonizaci zdaňování přímých daní v rámci Evropské unie. Tuzemská úprava zdaňování dividend vychází především ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

Analýza právních předpisů byla podkladem pro stanovení pravidel a postupů v oblasti zdaňování dividend jako příjmu obchodní společnosti se sídlem či místem vedení v České republice. V rámci práce byla shrnuta pravidla zdaňování dividend jak ze smluvních, tak nesmluvních států.

Zmíněné postupy a pravidla byly použity v rámci uceleného modelového příkladu, který kromě daňového pohledu na problematiku obsahuje i pohled účetní. Obsahuje veškeré úkony, které je třeba v obchodní korporaci provést v rámci správného výpočtu daně z příjmů právnických osob a následném vyplnění daňového tvrzení, které je součástí této diplomové práce.

Diplomová práce se také dotýká tématu mezinárodních iniciativ v oblasti zamezení daňových úniků, konkrétně mezinárodních iniciativ BEPS, které souvisejí právě s oblastí mezinárodního zdaňování dividend.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ACCOUNTING NOTES. *Anti-Treaty Shopping* [online]. [cit. 2017-12-27]. Dostupné z: <http://www.accountingnotes.net/international-taxation/anti-treaty-shopping-international-taxation/4524>

Booking.com [online]. ©1996–2018 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://www.booking.com/index.cs.html>

BUSSINESSINFO.CZ. *Švýcarsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. 2017 [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/svycarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-17951.html>

Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu* [online]. 2018 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

ČOUKOVÁ, Pěva a Tomáš SIGMUND. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Bohuňovice: Oswald, 2015. ISBN 978-80-905690-8-9.

Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. *Zdaňování dividend a podílu na zisku přijatých ze zahraničí* [online]. 2010 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zdanovani-dividend-a-podilu-na-zisku-prijatych-ze-zahranici-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EppaD0Q-5RLxD3l7aq8nI32w9PBWuC7BmQ/>

DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and EC law in relation to conduit and base companies* [online]. Amsterdam: IBFD, 2008 [cit. 2017-12-27]. ISBN 978-90-8722-035-8. Dostupné z: https://books.google.cz/books/about/International_Tax_Planning_and_Preventio.html?i=d=JlQd6Yk4390C&redir_esc=y

Deloitte. *International Tax Peru Highlights 2018* [online]. 2018 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-peruhighlights-2018.pdf>

EUR-LEX. *Nadřazenost evropského práva* [online]. ©2010 [cit. 2017-10-07]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM:114548>

EUR-LEX. *Nářízení Evropské unie* [online]. ©2015 [cit. 2017-11-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114522>

EUROPEAN – JUSTICE. *Právo členského státu – Česká republika* [online]. ©2017 [cit. 2017-11-08]. Dostupné z: https://e-justice.europa.eu/content_member_state_law-6-cz-cs.do?member=1

EVROPSKÁ UNIE. *Nářízení, směrnice a další právní akty* [online]. ©2017 [cit. 2017-11-03]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_cs

INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozhodnutí Soudního dvora EU* [online]. [cit. 2017-13-07].

Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=cs>

INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve spojených věcech C-504/16 a C-613/16* [online]. 26.2.2018 [cit. 2018-03-01]. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=189427&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=51215>

INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-379/05* [online]. 8.11.2007 [cit. 2017-12-07]. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72277&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=51396>

INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-6/16* [online]. 7.9.2017 [cit. 2017-12-07]. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194101&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=51083>

INFOCURIA-JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA. *Rozsudek soudního dvora ve věci C-386/14* [online]. 2.9.2015 [cit. 2017-12-07]. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=166763&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=51432>

IRS. *Taxion of Nonresident Aliens* [online]. 2018 [cit 2018-04-17]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/businesses/taxation-of-nonresident-aliens-1>

KOLEKTIV FINANČNÍCH PORADCŮ PARTNERS. *Jak ovládnout své peníze: finanční plánování pro každého*. Brno: BizBooks, 2013. Partners (BizBooks). ISBN 978-80-265-0127-5.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7357-320-1.

Letuška.cz [online]. ©1993–2018 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z:

<https://www.letuska.cz/#!/>

MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807-2392-186.

Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní, verze k 22. dubnu 2016

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. ©2016 [cit. 2017-12.28]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>

MOORE STEPHENS. *Implementace akčních plánů BEPS do české daňové legislativy* [online]. ©2016 [cit. 2017-12-29]. Dostupné z: <https://www.moorestephens.cz/implementace-akcnich-planu-beps-ceske-danove-legislativy-2/>

Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012 Text s významem pro EHP

Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 241/2014 ze dne 7. ledna 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013, pokud jde o regulační technické normy pro kapitálové požadavky na instituce Text s významem pro EHP

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., akt. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

ONDŘEJ, Jan. *Mezinárodní právo veřejné, soukromé, obchodní*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3801-816.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29]. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)* [online]. 2014 [cit. 2017-11-25]. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page18

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29]. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page1

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2017-12-29]. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

POSLANECKÁ SMĚNOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Ústava České republiky* [online]. ©2013 [cit. 2017-10-07]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>

PRATT, Jamie. *Financial accounting in an economic context*. 8th ed. Hoboken, NJ: Wiley, c2011. ISBN 978-0470-63529-2.

RADVÁKOVÁ, Věra a Tomáš SIGMUND. *Základy odborné práce*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2162-6.

RŮČKOVÁ, Petra a Michaela ROUBÍČKOVÁ. *Finanční management*. Praha: Grada, 2012. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-4047-8.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4., akt. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. *Finanční zpravodaj*, č. 1, Praha: SEVT, 2001. ISSN 0322-9653.

Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, v p. z.

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v p. z.

Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku. 23. prosince 1993

Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku. 23. října 1996.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

ŠIROKÝ, Jan a Tomáš SIGMUND. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6., akt. a přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-8-7201-925-0.

TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-546-6.

TÝČ, Vladimír. *Mezinárodní, české a unijní právo mezinárodních smluv*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. 172 s. Učebnice - č.493. ISBN 978-80-210-6155-2.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2006. ISBN 978-807-2016-310.

VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Judikatura ESD* [online]. ©2017 [cit. 2017-11-5]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd/>

Vyhláška č. 366/2016 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017 ze dne 3. listopadu 2016.

WIRTSCHAFTSLEXIKON24.COM. *Directive shopping* [online]. ©2017 [cit. 2017-12-27]. Dostupné z: <http://www.wirtschaftslexikon24.com/e/directive-shopping/directive-shopping.htm>

Zákon 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ze dne 25. ledna 2012, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ze dne 21. dubna 2006, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22 července 2009, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Opatření k zamezení dvojího zdanění	25
Obr. 2: Metody zamezení dvojího zdanění	28
Obr. 3: Další pojetí pojmu dividendy dle článku 10 Modelové smlouvy OECD	43
Obr. 4: Podmínky mateřské společnosti dle Směrnice Rady 2011/96/EU	50
Obr. 5: Schéma zdaňování dividend mateřskou společností umožněné směrnicí	51
Obr. 6: Treaty shopping	60
Obr. 7: Directive shopping	61
Obr. 8: Základní schéma mezinárodního zdaňování dividend	69
Obr. 9: Vnitrostátní zdanění dividendového příjmu	72
Obr. 10: Holdingová struktura společnosti ABC, a. s.	83

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Souvislosti článku 10 Modelové smlouvy a ZDP	47
Tab. 2: Implementace Směrnice 2011/96/EU do ZDP	53
Tab. 3: Akční plány BEPS v kontextu zdaňování dividend	66
Tab. 4: Účetní operace – předpis pohledávek podílu na zisku	84
Tab. 5: Účetní operace - příjem dividend na bankovní účet.....	84
Tab. 6: Účetní operace - daně zaplacené v zahraničí.....	85
Tab. 7: Přímé náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu	87
Tab. 8: Výpočet poměrné části mzdy pracovníků připadající na pracovní cesty	90
Tab. 9: Nepřímé náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu	91
Tab. 10: Stanovení daňové povinnosti.....	97
Tab. 11: Daňově neuznatelné náklady	97

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
EUR	Euro
EUROATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
CHF	Švýcarský frank
MS OECD	Modelová smlouva OECD
OSN	Organizace spojených národů
RVHP	Rada vzájemné hospodářské pomoci
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
USD	Americký dolar
ZDP	Zákon o dani z příjmů

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Přiznání k dani z příjmů právnických osob obchodní společnosti ABC, a. s.
za rok 2017

Příloha č. 1: Přiznání k dani z příjmů právnických osob obchodní společnosti ABC, a. s.
za rok 2017

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Jihomoravský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro
Brno-venkov

01 Daňové identifikační číslo
C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

02 Identifikační číslo
1 2 3 4 5 6 7 8

03 Daňové přiznání¹⁾
řádné ☒ dodatečné ☒ XXXXX

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání
1 A

Základní investiční fond podle § 17b zákona²⁾ ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. A) zákona

Počet příloh II. oddílu 1

Počet zvláštních příloh³⁾ 0

Počet samostatných příloh³⁾ 0

PŘIZNÁNÍ
k dani z příjmů právnických osob
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
od 0 1 0 1 2 0 1 7 do 3 1 1 2 2 0 1 7

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka
A B C , , a . , s .

06 Sídlo⁴⁾
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
N e d v ě d i c e 5 6

b) obec
N E D V Ě D I C E

c) PSČ
5 9 2 6 2

d) stát/kód státu e) číslo telefonu

07 (neobsazeno)

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce⁵⁾ XXXX ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne⁶⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem⁷⁾ ano XXX

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy⁸⁾ XXXX ne ano ne²⁾

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami⁹⁾ Kód N

13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE¹⁰⁾

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ^{a)} ke dni 31.12.2017	6828912	

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	520425	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^a)			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	520425	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	1818880	
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona	2002272	
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^a)	Souhm jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^a)			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	3821152	

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

1 2 3 4 5 6 7 8

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	591 - Daň z příjmů	39348	
2	538 - Ostatní daně a poplatky	65766	
3	512 - Cestovné	158242	
4	521 - Mzdové náklady	59511	
5	518 - Ostatní služby	197558	
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	520425	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem		

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromištěných pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromištěným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromištěným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromištěným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromištěným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořízovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromištěných pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromištěným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromištěným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromištěných pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromištěným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromištěným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) **Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci**

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) **Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití**

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) **Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití**

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	<input type="text"/>				
6	<input type="text"/>				
7	<input type="text"/>				
8	<input type="text"/>				
9	Celkem				

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

b) **Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem				

c) **Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2		
2	(neobsazeno)	X	X

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁹⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁹⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Úhm daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ^{a)}	Úhm daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhm částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ^{a)}	Úhm částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhm částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společností⁹⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	(neobsazeno)	X	X	X
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhm čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		

Řádek		Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ^{y)}	3528185	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{z),*)}		
210 ^{y)}	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{z)}		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ^{z)} nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ^{y)}	3528185	
Řádek		Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ^{z)}		
240 ^{y)}			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ^{z)} (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	3528185	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejné prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ^{y)}		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ^{z)} (ř. 250 – 251 – 260)	3528000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	670320	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ^{y)}		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ^{y)}	670320	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ^{z)} (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ^{z)}	670320	
331 ^{a)}	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ^{z)}	2002000	
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	15	
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru	300300	
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)	39348	
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	260952	
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	931272	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	670320	

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (–) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (–) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (–) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Předplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-931272	

**PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě:		Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě		
Osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykazání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (–)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrka rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .docx, .txt, .xls, .xlsx, .rtf, .pdf nebo .jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- § 17 odst. 3 zákona.

Příloha k přiznání k dani z příjmu právnických osob
za zdaňovací období nebo za období od 01.01.2017 do 31.12.2017

Daňový subjekt	ABC, a. s.
IČ / RČ / DIČ	CZ12345678
Sídlo / Bydliště nebo Místo podnikání	Nedvědice 56

Zvláštní příloha k řádce č.331 II. oddílu

V souladu s § 20b představuje samostatný základ daně příjmy z podílů na zisku od společností z USA a Peru. Součet těchto příjmů zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů činí 2 002 000 Kč. Příjem z USA činil 786 960 Kč a z Peru 1 215 312 Kč.

V USA byla zaplacená daň ve výši 39 348 Kč. V rámci výpočtu zápočtu daně byla započtená hodnota stanovena na 39 348 Kč.

Výpočet byl proveden v souladu s ustanovením § 38f, a to následovně: $300\,300 \cdot (786\,960 / 2\,002\,272) = 118\,028$ Kč.

V Peru byla zaplacená daň ve výši 60 766 Kč. Jedná se o nesmluvní stát, nelze tedy využít metodu o zamezení dvojího zdanění.

Tato částka bude v souladu s ustanovení §24 odst.(2) písm. ch) uplatněna jako daňový výdaj v následujícím zdaňovacím období.